

فريق النخبة الاقتصادي

# محاضرات مادة

## محاسبة التكاليف 2

### الفصل الأول

السنة : الرابعة – قسم : المحاسبة

مكتبة نعمة للخدمات الطلابية



مساء الخير...

- محاضرة يوم الثلاثاء سبداً الساعة ١٠، ١١...  
سبداً...

والفصل الأول...

مدخل إلى نظام التكاليف المعيارية

- في السنة الماضية درست مقرر محاسبة التكاليف (1) ويتناول التكاليف الفعلية  
أي التي حدثت فعلاً...

- أما في هذه السنة سأخذ مقرر محاسبة التكاليف (2) وهي التكاليف المعيارية.





- محاسبة التكاليف نشأت عملياً وتطورت ابتداءً من القرن الثامن عشر // تاريخ قيام الثورة الصناعية // حيث شهد بداية قيام المشاريع الصناعية ومن ثم تطورها.

- طريقة التخصيص تحولت من الطريقة اليدوية إلى طريقة نصف آلية وبعد ذلك إلى الطريقة الآلية « باستخدام الآلات ».

- قبل هذه الفترة كانت ورش عمل وكانت قائمة التكاليف هي عبارة عن عناصر بسيطة « مواد - أجور - عناصر استخدامات أخرى ».

- أما مع مرور الزمن ومع نشوء المعامل والشركات وزيادة عدد المنشآت وتوسعها ، وتعدد أشكالها القانونية وتحولها من منشآت فردية (محل فرد واحد - أو شركات تضامن) إلى منشآت أموال (منشآت مملوكة) وانفصال الإدارة عن الملكية ، وتعدد المستويات الإدارية الذي أتمى في مرحلة لاحقة ضرورة اللامركزية "أي لامركزية إدارية".

- كما حدث بقيام العمل والتخصص ، وظهور المناصب ، وقيام الهيكل التنظيمي والإداري للمنشأة .

- أصبحت أقسام المشروع يتم من خلالها تجميع عناصر التكاليف بهدف تحميلها على لوحات النتيجة .

- أصبح هناك تطور بفاهيم التخطيط ، العلوم الاقتصادية ، التحليل المالي ... ترافقه معها تحليل رياضي ، هندسي ...

كلما أدت فيما بعد إلى نشوء التكاليف المعيارية ...

- كما ظهرت نظرية التكاليف التي طُبِّقَتْ لفترة طويلة وهي نظرية التكاليف الإجمالية «دائرية» "معدل التحمل الشامل"







بمعنى : كل عناصر التكاليف (الثابتة والمتغيرة) كانت تُحْمَل على وحدة المنتج ...

سؤال : ما هو نظام التتويج الذي اعتمدت عليه نظرية التكاليف الكلية ؟؟

- اعتمدت على تتويج عناصر التكاليف إلى :

- \* تكاليف مباشرة : وتعني المواد التي يمكن تخصيصها لوحدة المنتج
- \* تكاليف غير مباشرة : وتعني المواد التي يمكن تحميلها على وحدة المنتج
- \* وهناك فرق بين التخصيص و التحميل

• ونظام لأن الشركات مما كانه حجر الأساس التنظيمي لها فإنها تحتوي على :

- مواد مباشرة

- أجور مباشرة

- مواد غير مباشرة ( مواد التنظيف )

- أجور غير مباشرة ( المشرقية - رؤساء الأقسام ... )

عنها يتفهم معنا أكثر من  
منبع اسمها غير مباشرة

• إلا أن هذا المدخل في التحليل أظهر عجزاً أثناء الأزمة الاقتصادية التي اجتاحت العالم ( ١٩٢٩ - ١٩٣٢ ) فترة الكساد والانهيار الكبير ، مما أدى على أثرها ظهور تتويج جديد لعناصر التكاليف عام ١٩٣٦ ، جب علاقتها بحجم النشاط ( الإنتاج )

وتتويج إلى :

← تكاليف ثابتة ...

← تكاليف متغيرة ...

وسميت النظرية التي اعتمدت هذا التتويج بنظرية التكاليف المتغيرة « مدخل التحليل الجزئي »







التي اعتبرت أنه التكلفة المتغيرة هي التي تشكل التكلفة، وقد ساعدت في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات في الفترة قصيرة الأجل.

سؤال: ما هو الفرق بين التكاليف المباشرة والتكاليف المتغيرة؟

كل تكلفة مباشرة "من المواد المباشرة (المواد الخام) والأجور المباشرة" هي متغيرة  
وكن ليس كل تكلفة متغيرة هي مباشرة.

لأنه هناك مصروفات أخرى صناعية متغيرة، تتغير مع تغير حجم الإنتاج ولكنها ليست مباشرة لأنه المباشرة هي مصروفات المواد المباشرة والأجور المباشرة...

(( تذكر ))

المواد المباشرة + الأجور المباشرة = التكلفة الأولية «المباشرة»  
التكلفة الأولية + التكاليف الصناعية غير المباشرة = إجمالي التكاليف الصناعية

إجمالي التكاليف الصناعية + إنتاج تحت التقييم أول مرة - إنتاج تحت التقييم آخر  
المرة = تكلفة الإنتاج (تكلفة الصنع)

تكلفة الإنتاج + مخزونه الإنتاج النامي أول مرة - مخزونه الإنتاج النامي آخر مرة  
= تكلفة الإنتاج المباع

تكلفة الإنتاج المباع + مصاريف توكيفية = تكلفة المبيعات

وبعد ذلك نظراً للانتقادات التي وجهت لهذه النظرية ظهرت  
نظرية التكاليف المتغيرة «مدخل التحميل المتغير»





مع

## تكاليف متغيرة + تكاليف ثابتة متغيرة

\* إذا المشكلة لم تكن يوماً بالتكاليف المتغيرة وإنما كانت في التكاليف الثابتة.

حالياً هناك نظريتان حديثتان (مداخل حديثة) // المنزوعة الصغرى // في ظل بيئة تنافسية، بيئة تنافسية (استخدام الأتمتة).

- لقد وُكِّبَ التطور في مفاهيم محاربة التكاليف ومقوماتها ومداخلها لتطوير أهداف محاربة التكاليف ذاتياً، فبعد أن كان الهدف الأساسي والوحيد هو قياس التكلفة لأغراض تقييم المخزون وقياس الربح، أصبحت هناك منظومة أهداف تتناول إلى جانب القياس الفعلي الاستخدامات الإدارية، أي لأغراض الرقابة والتخطيط واتخاذ القرارات.

- كل ما ذكرناه هي تكاليف فعلية حديثة فضلاً وليست تكاليف محددة مسبقاً. (نتيجة عملية التصنيع)

إلا أن نظام التكاليف الفعلي لم يستطع تقديم المعلومات اللازمة إلى الإدارة للرقابة واتخاذ القرارات والمفاضلة بين البدائل المختلفة، للأسباب التالية:

(أ) - إنه البيانات والمعلومات التي ينتجها نظام التكاليف الفعلية هي بيانات ومعلومات فعلية تتم في قياس التكلفة الفعلية، وتقدم للإدارة في نهاية الفترة التكاليفية، وبالتالي لا يمكن الحكم عليها نظراً لغياب الأدوات والمقاييس العلمية (المعايير ومؤشرات الأداء).

(ج) - عملية الحكم على مستويات التكاليف الفعلية، في ظل غياب المقاييس العلمية المحددة مسبقاً، يمكنه أن يتم فقط من خلال المقارنة مع نتائج الفترات السابقة أو مع نتائج المشاريع (المشاريع) المماثلة، ولكن هذه المقارنة لا تعطي على الطمأنينة الكافية لأن تكاليف الفترة الحالية والسابقة للمشروع والمشاريع المماثلة تتغيره عوامل عدم الكفاءة بسبب تغير مستوى أداء العاملين، ومعدلات الأحمال والأسعار وتغير كفاءة استخدام عوامل الإنتاج.





٥- لا تاعدي بيانات ومعلومات التكاليف الفعلية، الإدارة في القيام بوظائفها بكفاءة، وفاعلية فيما يتعلق بالتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الإدارية.

\* ونتيجة للصوب السابقة التي يصف بها نظام التكاليف الفعلية ظهرت:  
أنظمة التكاليف المحددة مقدماً وأولاً نظام التكاليف التقديرية.

### ماهية التكاليف التقديرية:

- سمي نظام التكاليف التقديرية بذلك لأنه يقوم على تقدير التكاليف الفعلية.  
- تعدّ المؤثرات التقديرية مصدر لال حساب متوسط الأداء التاريخي لاستغلال المواد وتحديد  
زمن العمل وتقدير التكاليف غير المباشرة، وتتخذ هذه التقديرات أساساً لتحديد التكلفة  
مقدماً، والاعتماد عليها في التسعير والاستخدامات الإدارية المختلفة.

- ماهي الضرورات التي أوجبت ظهور نظام التقدير ؟؟

- ١- تقدير نتيجة مجهول نشاط الشركة من ربح أو خسارة مقدماً.
- ٢- قبول الطليبات مع المورد.
- ٣- قبول الطليبات.
- ٤- معرفة تكلفة الطليبات مسبقاً.

فإنه على معرفة تكلفة الطليبات مسبقاً.

- منشاء تنبع نظام الطليبات وجاءها زبون وطلب منها أن تُقدّم له طليبة بمواصفات  
معيّنة، عندها يجب على المنشأة مباشرة عند المقابلة أن تقدّم قيمة الطليبة وتحدد سعر  
المقابلة، وليس بعد صنع الطليبة أو إخراجها دراسة تفصيلية عنها عند تحديد السعر...







لذا: النظام التقديرى موجود منذ زمن بعيد ولكنه لا يقوم على:

١- أساس علمية

٢- لا يعتمد على دراسة الحركة والزمن

٣- لا يعتمد على البحوث التجريبية والميدانية

٤- يعتمد على الاجتهاد الشخصى والميزة الشخصية

وعلى الرغم من أن نظام التكاليف التقديرية شكّل خطوة مهمة باتجاه تطوير مرام محاربة التكاليف وظائفاً وأهدافها، إلا أنه لم يحققه رقابة جارية ضائلة على عناصر التكاليف ورفع كفاءة الأداء، للأسباب التالية:

١- لا تصالح البيانات الفعلية التاريخية كأساس للتقدير والقياس العلمى نظراً لاهتمامها على عوامل الازدواج والتلف والضياع ومسوحات التفصيل وضائره غير الطبيعية كالأفءة، وقت ضائع، عيوب...

٢- عدم مراعاتها لاعتبارات الكفاءة الإنتاجية لاستخدام عوامل الإنتاج المختلفة.

٣- وباعتبار أن الهدف من المؤشرات التقديرية هو تقدير التكلفة الفعلية، لذلك فإن التكاليف الفعلية هي مقياس الحكم على صحة التكاليف التقديرية، التكلفة الفعلية هي قول أن التقدير صحيح فتصبح التكاليف الفعلية هي أداة الرقابة على التكاليف التقديرية وليس العكس لأنه العكس يكون أنه التكاليف التقديرية هي التي يجب أن تكون مؤشرات لتقييم الأداء.

\* نظراً لهذه العيوب ظهر نظام التكاليف المعيارية

\* ماهية التكاليف المعيارية





شكل التكاليف المعيارية نوعاً متطوراً من التكاليف المحددة مقدماً بهدف إلى مد الإدارة بالبيانات و المعلومات الملائمة لمساعدتها في اتخاذ القرارات .

وهي تنطوي على مجموعة من الحقائق العلمية والفنية يتم التوصل إليها من خلال الدراسات العلمية والتجارب العملية في أمام التقييم .

### نشأة التكاليف المعيارية وتطورها :

- تعود نشأة التكاليف المعيارية إلى « فريدريك تايلور » رائد مدرسة الإدارة العلمية في بداية القرن العشرين عام - ١٩٠٧ - حيث قام بوضع منهجية في المعايير بما يتلوه بضبط الإنتاج .

- ثم في عام - ١٩٠٩ - قام المهندس إدموند مع محاسب آخر بمحوث اعتماداً فريداً على منهجية تايلور ودراسة الحركة والزمن ثم وضعوا معايير للتكلفة المعيارية .

(ملاحظة) التكلفة هي عملية إرادية (اختيارية) وليست الزامية ، لواقعية اقتصادية تحقق منافع حاضرة ومستقبلية ، نعتبر عن الوحدة النقدية (د. الليرة السورية مثلاً)

« إذا حققت منافع حاضرة فقط اسحبها مصرف »

« إذا حققت منافع حاضرة ومستقبلية اسحبها تكلفة »

« سابقاً كانت التكلفة هي التي تحدد المصروف ، أما الآن الصوت هو الذي يحدد المصروف « الحقيقة »

$$\text{الحقيقة} = \text{التكلفة} + \text{هامش الربح} / \text{أو هامش خسارة}$$





- القيمة تتحدد من خلال عوامل العرض والطلب

- التكلفة الفعلية هي عوامل نفقات جهة مع بعضها بطريقة محددة

- سابقاً كنا نعمل في بيئة تقليدية يوجد فيها نظام بالعمى بالمشروبات تقبل بنسبة معينة ( ٠,٥ ٪ ) ولكن هذه المشروبات تحدد في ظل مستوى الأداء الجيد لعوامل الإنتاج

- أما الآن في البيئة الحديثة ( الأتمتة ) يجب أن لا يكون هناك عيوب ( صفر عيوب ) أي لا تقبل المشروبات حتى بالجزء

### تعريف للمعيار والتكاليف للمعيارية

المعيار

هو المقدار الأعظمي المجموع به لعناصر التكاليف اللازمة لإنتاج وحدة المنتج التي لها مواصفات محددة، يراد إنتاجها وفقاً لمستوى محدد للطاقة الإنتاجية في ظل ظروف إنتاجية محددة

- وهو محدد على أساس علمية في ظل الكفاءة الجيدة لاستخدام عوامل الإنتاج، ويقام على قاعدة العلاقة النموذجية التي تربط بين عناصر التكاليف وبين وحدة النشاط أو الإنتاج، ويعتبر أداة مهمة للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء

- ويعبر عن المعيار بصورة طبيعية أو مالية على أساس العلاقة بين كل عنصر من عناصر المدخلات ( مواد، أجور، مصروفات أخرى ... ) وبين وحدة المنتج أو وحدة النشاط أو وحدة الإنتاج ( المخرجات )

\* المعيار بالقيمة المطلقة ( للمواد والأجور المباشرة )

\* معدل التحميل المعياري : ( للتكاليف الصناعية غير المباشرة )







- التكاليف المعيارية: هي تكاليف يتم حسابها على أساس المعايير

الحجم محدد من الإنتاج، وتختلف عن طريق ضرب الحجم الفعلي للإنتاج خلال الفترة المحاسبية بالتكلفة المعيارية لوحدة المنتج (المعيار)

وعلى ذلك فإن عملية حساب التكلفة المعيارية تقتضي استخدام كل من معايير المواد المباشرة والأجور المباشرة والمعدلات المعيارية للتكاليف الصناعية غير المباشرة.

وبمعنى آخر: يجب المعيار لوحدة المخرجات من نوع واحد من المراحلتين في حين ... تب التكلفة المعيارية من كلفة أنواع المراحلتين لقدرة محدودة المخرجات.

... الخصائص التي يجب أن تتوافر في المعايير

[أ] - **العالية**: ويقصد بإثاء المعايير على أساس الظروف الفنية والاقتصادية الجارية أو المخططة المستقبلية في ظل مستوى الأداء الجيد لا تستخدم عوامل الإنتاج، مع لزوم استبعاد السموات الطبيعية لتلك العوامل.

[ب] - **الموضوعية**: ونفني بها الابتعاد عن الذاتية في التقدير والقياس حتى تعكس المعايير ظروف التفيل وبيئته الفعلية الجارية أو المقدرة والمخططة بكل دقة وسليم.

[ج] - **الواقعية**: ونفني أن تكون المعايير قابلة للتصديق في ظل مستوى الأداء الجيد للعاملين والكفاءة الجيدة لا تستخدم عوامل الإنتاج في ظروف التفيل الجارية أو الموقعة.





٤- **الدقة**: وتعني الضبط الدقيق للمراقبة التي تربطها بين المخرجات و  
المخرجات على أساس علمية ودراسات جسيمة وتجارب عملية  
وميدانية.

٥- **القبول من المسؤولين عن التنفيذ**: ويكون ذلك من خلال الاهتمام بالجوانب اللوجية  
في عملية المعايرة الشاملة، ولا سيما معايير العمل،  
ويتجمل ذلك بإشراك الخبرات الفنية والإدارية والعاملية بما يضمن التزامهم وانفعالهم  
نحو تحقيق المعايير المقامة «تنفيذ الأهداف»...

\* ويشمل التنظيم المعيارى لأي وحدة اقتصادية الإجراءات التالية:

### خطوات المعايرة

١- **المسح الأولي للوحدة الاقتصادية**: ٥٥٥٥

ويعني جميع المعلومات المختلفة من داخل المشروع وخارجه، بهدف مطابقة النظام  
المعيارى الجديد لخصائص المشروع وهيكله التنظيمي، ويجب إعطاء هذا الإجراء الأهمية  
البالغة حيث يتناول دراسة الصناعة التي تنتمي إليها الوحدة الاقتصادية،  
إعداد قوائم الآلات، خطوات الإنتاج، العاملين، البرمجة الخفية...

وينتهي المسح الأولي بتقديم تقرير مفصل يتضمن تقييم التنظيم الموجود فعلاً وإمكانية  
الاستفادة منه أو تعديله أو إلغاؤه.

٢- **الإعداد الفني للعمليات الإنتاجية**:

ويتضمن مجموعة من الأعمال التحضيرية الفنية التحليلية والتفصيلية المتعلقة بدراسة  
لهندسة العمليات التكنولوجية للإنتاج، والخواص الفنية والهندسية للسلع





المنهجية على أساس دراسة الحركة والزمن، وتحديد الصيحات أخصاف المنتجات  
من المواد والمستلزمات الأخرى.

وتتضمن هذه الدراسة بوصف دقيق للعمليات الفنية المتتالية، حيث تمكن من جدولة  
الإنتاج، وتحديد الطاقات الإنتاجية النظرية والمتاحة لكل آلة، وتحديد الطاقة العمالية  
كلاً ونوعاً.

(٣) - الإعداد التنظيمي والاقتصادي:

يتضمنه دراسة الهيكل التنظيمي وتحديد مراكز المسؤولية (مراكز استثمار، مراكز ربحية، مراكز  
تكلفة) بهدف الحصول على خريطة تشرية للوحدة الاقتصادية كنظام كلي.

(٤) - تشكيل القاعدة المعيارية للشركة أو ما يسمى ببنك المعايير:

وهي الجزء الأساسي في عملية التنظيم المعيارية  
والقاعدة المعيارية: هي مجموعة المعايير والمعدلات المعيارية الطبيعية (كمية وزمنية)  
والمالية المحددة لاستخدام عوامل الإنتاج المادية والبشرية والمالية  
في فترة محددة وفي ظل ظروف تقنية وإنتاجية واقتصادية  
وبشرية محددة.

\* سؤال: كم معيار يوجد في الشركة؟

لا يوجد عدد محدد من المعايير في الشركة وحيث أنه يمكن أن يكون في أكثر من ١٥٠٠ معيار.

(٥) - إعداد دليل لمعايير الأداء.





٦- اختبار المعايير وتحديد آلية تعديلا

٧- إعداد بطاقة معيارية لحساب تكلفة كل منتج أو صنف يراد إنتاجه في إطار مراكز الشركة وأقسامها ومرافقها المتتالية

٨- تنظيم مجموعة مستندية ودفترية معيارية متكاملة للإنتاج والتكاليف

ملاحظة

من الممكن أن نضع معيار في ظل ظروف محددة وبعد فترة قد تتغير هذه الظروف نتيجة عوامل كثيرة ومختلفة عندها نقوم بإعادة النظر بالمعيار وبإمكاننا تعديله أو إدخال معايير جديدة لتتناسب هذه الحالة بالمعيارية

أنواع المعايير (التصنيف) \*

أولاً: حسب قابلية المعايير للتنفيذ أو للتحقق غير الأنواع التالية:

١- معايير مثالية (نظرية):

مع المعايير التي تعكس الكفاية القصوى لاستخدام عوامل الإنتاج - الطاقة الإنتاجية، المستلزمات اللغوية، والقوى العاملة... في ظل تنظيم مثالي للإنتاج والعمل والإدارة، ووجود صيانة ممتازة للألات والمعدات بحيث تحقق:

- \* أقصى إنتاجية
- \* وتستهلك أقلية محمولات صيانة وصيانة و...
- \* وتتميز هذه المعايير بالثبات لأجل طويل



## ١- معايير واقعية أو ممكنة:

وهي المعايير التي تعكس ظروف الشركة الواقعية أو الممكنة .  
ويكمن تعكس المعايير الواقعية ظروف الشركة الإنتاجية والفضية الجارية فإنها يجب أن  
تكون قابلة للتقدير كما تغيرت هذه الظروف ، لذلك فإن المعايير الواقعية الجارية و  
الممكنة هي المكونات الأساسية للقاعدة المحاسبية للنظام المحاسبي الكفء .

## ٢- معايير عادية:

وهي معايير ممكنة وقابلة للتحقق ويمكن تقام في ظل الظروف العادية للتفصيل واستقرار  
ظروف السوق . (المرضى لطلب)

## ثانياً: حسب الفترة الزمنية غير الأنواع التالية للمعايير:

### ١- المعايير الجارية:

وهي المعايير التي تشكل على أساس المستوى الحالي أو الجاري للتكنولوجيا والتقنية المستخدمة  
وظروف الإنتاج المختلفة ، وهذه المعايير هي المكونات الأساسية للقاعدة المحاسبية  
والنظام المحاسبي الكفء ، حيث إن هذه المعايير قابلة للتطور والتعديل ...

### ٢- معايير ثابتة سنوية (معايير صورة الأداء)

### ٣- المعايير المستقبلية (معايير أساسية)



## • أهداف نظام التكاليف المعيارية

- 1- قياس التكلفة الحقيقية على أساس المعايير المقامة، بعد استبعاد عوامل الهدر وعدم الكفاءة.
- 2- تحديد الأسعار مقدماً على أساس سليمة وموضوعية.
- 3- توفير الأدوات والوسائل اللازمة لتحقيق رقابة فعالة على استخدام الموارد الإنتاجية وذلك عن طريق مقارنة التكاليف المعيارية (الأداء المخطط) مع التكاليف الفعلية.
- 4- تحديد المهام بدقة للمستويات الإدارية، وللأفراد في مواقعهم الإدارية والفنية والإنتاجية المختلفة مما يزيد من درجة الشعور بالمسؤولية ويوفر المقومات اللازمة لممارسة المسؤولية.
- 5- ترشيد عملية التخطيط وإعداد الموازنات التخطيطية الفردية والشمالية.
- 6- رفع فعالية عمل الإدارة وكفاءته في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات الملائمة.
- 7- ترشيد استخدام الموارد الإنتاجية واستغلال الوقت بكل عقلاني والحرس لهدر الصانع...

ملاحظة: هذا الفصل هو فصل نظري « المحاضرة لهذه والمحاضرة القادمة » ولا يقيم على حفظ ولهم دايماً الفهم وهناك أسئلة مؤتمنة نظرية في الامتحان... لا تنبھوا...

نهاية المحاضرة (الأولى)





مسائل الخبير

بدأنا في المحاضرة السابقة بالفصل الأول من الكتاب

// مدخل إلى نظام التكاليف المعيارية //

وقلنا بأن المعيار هو أدوات علمية للرقابة والتخطيط وتقييم الأداء واتخاذ القرارات، وأنها وظيفة لإنتاج وحدة منتج، وتتوقف فعاليتها على دقتها وجودتها، ولذلك يجب أن تتحقق مجموعة من الصفات (مميزات) وهي:

\* الموضوعية

\* العلية

\* الدقة

\* الواقعية

\* الفصل من المسؤولين عن التنفيذ (الماملية)

... لأن نتائجها ...

هناك مبادئ لنظام التكاليف المعيارية وكلمة مبدأ تعني الأمر الزامي.

\* يقوم نظام التكاليف المعيارية بالتطور والتكامل لكي يحقق أهدافه على مجموعة من المبادئ الملزمة التالية...





① - إقامة قاعدة معيارية (بنك للمعايير) شاملة على أساس للمعايير النقدية والطبيعية المبرهنة والمعللة قنياً واقتصادياً حتى تظل مستوى الأداء الجيد والكفاءة الجيدة لا تستخدم عوامل الإنتاج (القاعدة للمعايير على مستوى كل قسم من أقسام الشركة ، وعلى مستوى شركة ككل «.

ج - إعداد بطاقة معيارية لكل وحدة إنتاج أو إنجاز ليا مواصفات محددة من صنف أو نوع محدد في إطار مراكز المنشأة وأقسامها ومراحلها.

حيث أن:

البطاقة للمعيارية: هي عبارة عن قائمة تكاليف معيارية لإنتاج وحدة منتج واحدة لسلعة محددة أو لمجموعة من السلع المتجانسة ، وهي تتخذ كأساس للتخطيط والرقابة وقياس التكاليف.

- وتكمل البطاقات للمعيارية والمخطط النهائية لعمليات المعيارية ، وتخصص كل منها لصنف محدد من السلع في إطار أقسام ومراحل المنشأة والمختلفة .

إليك المثال التالي

بطاقة التكاليف للمعيارية لإنتاج وحدة منتج ما ...

● مواد مباشرة      هذه الوحدة تحتاج 2 كغ (الكمية)      10 د.ب (وحدة القياس)      سعر الكيلوغرام الواحد 20 د.ب (السعر)

← التكلفة للمعيارية للمواد المباشرة =  $2 \times 10 = 20$

● الأجر المباشرة      هذه الوحدة تحتاج ساعة عمل واحدة مثلاً (الزمن)      ساعة العمل المباشرة 15 د.ب (معدل الأجر)      ساعة: وحدة لقياس





← التكلفة المعيارية للأجور المباشرة =  $15 \times 1 = 15$

← التكلفة المعيارية للمواد المباشرة =  $20 + 15 = 35$   
 للمواد المباشرة ← للمواد المباشرة  
 للمواد المباشرة ← للمواد المباشرة

ج- تكاليف صناعية غير مباشرة وتقسّم إلى قسمين :

أ- تكاليف صناعية غير مباشرة ثابتة

ب- تكاليف صناعية غير مباشرة متغيرة

\* لتقدير هذا أن معدل التحمل الثابت 8

وأن معدل التحمل المتغير 5

← التكاليف المعيارية غير المباشرة الموحدة للمنتج =  $8 + 5 = 13$

← التكاليف المعيارية الموحدة للمنتج =  $35 + 13 = 48$

ملاحظة: التكاليف الصناعية غير المباشرة تسمى أيضاً التكاليف الإضافية

\* قد تكون الشركة تصنع 50 صنف أو أكثر، وكل صنف يمكن أن يكون له عدة مراحل لإتمام صنفه وبالتالي هذه البطاقة المعيارية هي ثمرة جهود متعددة للوصول إلى هذه البطاقة

- ففي مثالنا السابق لو صنعنا 1000 وحدة تكون التكلفة المعيارية للوحدات كل 48000 ( $48 \times 1000$ )

وفي نظام صياري صُنّف يتم اعتماد المعايير الجارية في إعداد بطاقات التكاليف المعيارية.





والمعايير الجارية: هي المعايير التي تتوافق مع المستوى الفني والتنظيمي والإنتاجي والاقتصادي للشركة في الفترة الجارية. وكلما طرأت تغييرات تقنية وتكنولوجية وتغيرات اقتصادية في المنشأة فإنه لا بد من تعديل المعيار ليبقى ذلك التوافق دائماً. إن كل تعديل في مستوى المعايير يجب أن يتم أولاً في الخرائط المعيارية.

(٣) تصميم وتنظيم مجموعة مستندية ودفترية معيارية متكاملة تكمّل أهداف النظام المعيارى وبطبيعة الإنتاج والعمليات التكنولوجية وتحقق الأهداف المنشودة.

(٤) تسجيل العمليات المالية الفعلية في الدفاتر والسجلات بشكل يبرز التكاليف المعيارية والانحرافات بين التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية بالنسبة إلى كل بند أو عنصر من عناصر التكاليف.

حيث:

$$\text{التكاليف الفعلية} = \text{التكاليف المعيارية} + \text{الانحرافات المعيارية}$$

فرضاً لدينا التكاليف الفعلية = 15

التكاليف المعيارية = 12

← الانحرافات = 15 - 12 = 3

أو:

التكلفة المعيارية = 15 - 3 = 12

أو:

التكلفة الفعلية = 12 + 3 = 15





٥- من خلال التغذية الراجعة (أو المراجعة) للمعلومات يتم تنظيم الإجراءات وتحديد الظروف الملائمة لكثافة الاغراض قبل عملية الإنتاج وأثناءها وبعدها والفترة المحاسبية.

٦- تحليل الاغراض الإجمالية ومعرفة طبيعتها وأسبابها ومسبباتها وأماكن حدوثها حيث إذا كانت:

\* الاغراض الفعلية أقل من الاغراض المعيارية  
 ➔ تكون هذه الاغراض ملائمة

\* الاغراض الفعلية أكبر من الاغراض المعيارية  
 ➔ تكون هذه الاغراض غير ملائمة

٧- إعداد تقارير أداء دورية وفورية لقياس كفاءة الأداء في استخدام عناصر التكاليف على كافة المستويات، وهو لا يلائم الإدارة العليا للاطلاع واتخاذ الإجراءات المناسبة لمعالجة أي خلل.

٨- تعديل المعايير الجارية وتطويرها وتحديثها كلما تغيرت الظروف الاقتصادية والتكنولوجية وبما يعكس انفع التحسين المستمر لكي تبقى المعايير أدوات قياس عالية للتكاليف والرقابة واتخاذ القرارات ومحاسبة المسؤولية.  
 ويمكن إدخال معايير جديدة «  
 \* وفي هذه الحالة ...»

التكلفة الفعلية = التكلفة المعيارية + الاغراض المعيارية - الاغراض تعديل المعايير



## اختبار المعايير وقياس كفاءة النظام للمعيار

إن تغير الظروف الاقتصادية وببداية يستدعي اختبار المعايير والتأكد من مدى واقعيتها وعملية في ظل مستوى الأداء الجيد، والاختبار يكون:

- \* بقياس مدى جودة المعايير من جهة
- \* مدى شدتها أو ثقلها من جهة أخرى

يصير عن جودة وكفاءة المعيار بـ ١) فهمين عوامل للنظم المعيار والتكنولوجيا وآثار التحسين المستمر، و ٢) تقاس مقارنةً بمستويات المعايير في شركات نوعية مماثلة رائدة (مؤدية) فعلية أو افتراضية.

$$\text{معامل جودة المعايير} = \frac{L}{L'} \times \frac{T}{T'}$$

حيث:  $L$ : مؤشر المستوى الفني والتنظيمي للشركة موضوع القياس، ويعبر عنه بنسبة مئوية.

$L'$ : مؤشر المستوى الفني والتنظيمي لشركة نموذجية أو رائدة.

$T$  م: تكاليف معيارية لإنتاج الشركة موضوع القياس

$T'$  م: تكاليف معيارية لإنتاج شركة نموذجية أو رائدة.

واللهجة القياسية يفترض وجود أسس وطرق ومبادئ موحدة للقياس، وصاحب تكاليف معيارية الحجم حدد (بحجم محال) من الإنتاج ولأنواع منتجات مماثلة.





• وكما اقتربت النسبة من الواحد كانت المعايير المستخدمة في الشركة موضوع القياس أكثر كفاءة وتطور وملاءمة للظروف التكنولوجية والتنظيمية والاقتصادية المحيطة.

- وتعتبر نسبة المعايير عن مدى تنفيذ المعايير في الواقع العلي

صاقل للشدة = 100% / المعدل الوسطي لتنفيذ المعيار

وكما اقتربت النسبة من الواحد دلّ ذلك على أن مستويات المعايير موضوعية وواقعية وقابلة للتطبيق في ظل مستوى الأداء الجيد أو الأفضل.

• فإذا كان معدل تنفيذ المعيار أصغر من الواحد، فهذا يعني أن المعايير أثقل من اللازم، ويجب تحقيقها من خلال زيادة معدل المدخلات حتى يصبح معدل تنفيذها 1.0 في ظل مستوى الأداء الجيد لاستخدام عوامل الإنتاج.

• وإذا كان معدل تنفيذ المعيار أكبر من الواحد، فهذا يعني أن المعيار يمكن تنفيذه وتجاوزه بسهولة، ولذلك لا بد من تبسيطه وجعله أكثر دقة من خلال تحقيق معدل المدخلات.

وبعد التأكد من سلامة بناء المعايير (أدوات القياس) المستخدم وتحديد طرق كشف الانحرافات وإجراء اتح يمكن قياس كفاءة استخدام النظام المعياري في الشئم

قياس كفاءة استخدام النظام المعياري تنقل بصرته على كشف الانحرافات وبالتالي تحقيق رقابة فعالة على استهلاك الموارد وتقييم الأداء واتخاذ القرارات الإدارية للملائمة.





تقاس كفاءة النظام للمعيار عطفاً على ما سبق، باستخدام نسبة التالية:

$$\frac{\text{مقدار الانحرافات المتكسفة أثناء الفترة المحاسبية}}{\text{إجمالي انحرافات الفترة المحاسبية}} \times 100$$

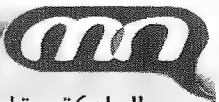
وكما ازدادت هذه النسبة واقتربت من الواحد كان النظام للمعيار أكثر كفاءةً وتطوراً.

الموازنات التخطيطية أو التقديرية  
والتكاليف المعيارية

للموازنات التقديرية في خطط يلجأ تحقيقها في المستقبل وهي ترتكز لإدارة من الرقابة وتقييم الأداء من خلال المقارنة بين الأداء والمقدّر مع المعايير وتحديد الفروقات وتقوم الإدارة بناءً على أثر ذلك باتخاذ ما يلزم لتجسيه مستوى الأداء المعايير.

وهو على الرغم من أن الهدف الرقابي للموازنات والتكاليف المعيارية هو ذاته، إلا أن هناك خلافاً بينهما نوضحه كما يلي:

- تحدد الموازنات التقديرية ما تتوقع المنشأة تحقيقه في فترة محددة، وتُحل التقديرات بجميع نواحي النشاط سواء أكان ذلك يتعلق بالوجودات أو بالمطالبات وبالمصاريف أو بالإيرادات وتظهر الموازنة التي يجب محاذاتها لأوصايرها في كفاءة الأداء ومطابقتها.





- بينما تحدد التكاليف المعيارية ما يجب تحقيقه والتكاليف التي يجب الحصول عليها في ظل مستوى الأداء الجيد وتتناول عناصر التكاليف الصناعية وتكلفة الوحدة المنتجة أو تكلفة وحدة الإنتاج والإجازة.  
« إذاً: يركز على النظام الإنتاجي »

- إذا استندت الموازنات التقديرية إلى المؤشرات التقديرية التي تصدر على أساس متوسط الأداء التاريخي وعلى أساس هدفية فإن بياناتها تكون تقديرية ولا يصح أن تكون أدوات فعالة للرقابة وقياس كفاءة الأداء.

- ولكن إذا اعتمدت الموازنة على منهج علمي في التقدير والذي يقوم عليه النظام المعيارى للتكاليف فإنها تصبح موازنة تخطيطية أو معيارية، يتميزاً لها من التقديرية ولا شك أنه تطبيع النظام المعيارى بناءً على بناء الموازنات ويزيد من كفاءتها وفعاليتها كأداة رقابية وتخطيطية لمجالات الشركة وأنها كافية.  
« إذاً: الموازنة التخطيطية يجب أن تقوم على المعيار، والذي يقوم بدوره على منهج علمي ... »

- عناصر التكاليف المباشرة والمتغيرة تعبر أساساً للوحدة المنتجة.  
بينما: ترتبط التكاليف الثابتة بالفترة المحاسبية لذلك فهي تعبر وتخطط على أساس الفترة الزمنية بواسطة الموازنات التخطيطية.

- إن القيم المخططة بالموازنة لا تمثل قيم معيارية بالضرورة، ولكن القيم المعيارية تمثل نوعاً محدداً من القيم المخططة وفقاً للموازنة.

- الموازنة تكون تقديرية وليست مخططة إلا إذا بُنيت على منهجية علمية و موضوعية تسم بها المعيارية





## الموازنة التخطيئية نوعان هما:

أولاً: موازنة ساكنة «ثابتة»:

وهي تعد على أساس مستوى واحد من المخرجات «أطاقة إنتاجية واحدة»، ولا يتم تعديله وتعديله بعد الانتهاء من إعدادها.

ثانياً: موازنة مرنة:

وهي تعد باستخدام قيم مخططة للتكاليف والإيرادات وتخضع للتعديل والتعديل بما يتفق مع حجم والمخرجات الفعلية (حجم الإنتاج الفعلي) ومع المتوقع تحقيقه خلال فترة المخططة.

مثال: أنت تقديراً تخطط لشراء 10 وحدات بـ 100 ل.س.

ولكن فعلياً قمت بشراء 8 وحدات بـ 120 ل.س.

لا يمكنني أن أقارن تكاليف إنتاج 10 وحدات مع تكاليف إنتاج 8 وحدات.

لذلك ظهر نظام الموازنة المرنة «عدة طاقات إنتاجية» من بين هذه

المستويات حجم لإنتاج الفعلي أصبح بإمكانني لأن أقارن بين التكلفة الفعلية والتكلفة المعيارية للحجم الفعلي للمشتريات.

لدينا عدة مستويات لتحليل الانحرافات الناتجة بين مستويات الموازنة المختلفة وهي:

١- مستوى تحليل صفر: باستخدام معطيات الموازنة الثابتة أو الثابتة (الفرد) (الانحراف) بين الدخل الفعلي والدخل المحب وفقاً للموازنة الساكنة.

٢- مستوى تحليل (1): باستخدام معطيات الموازنة الثابتة مع تضاهيل أكثر مما هو موجود في المستوى صفر.



باستخدام  
الموازنة  
الساكنة  
مستوى تحليل صفر : أريد فقط الحرف لا أريدني تفصيل  
مستوى تحليل (1) : أريد بيانات أكثر

٢- مستوى تحليل (2) : باستخدام معطيات الموازنة للمرنة وهو يسهل الحركات الموازنة للمرنة والحرف حجم الجسيمات .

٣- مستوى تحليل (3) : باستخدام معطيات الموازنة للمرنة مع تفاصيل أكثر من ما هو موجود في المستوى (2) ، وهو يسهل الحركات السريعة والحركات الكفاءة .

ولبيان مستويات التحليل السابقة وموقع الحركات التكاليف للمعادلة فيز فوراء المثال التالي :

- فيما يأتي بيانات الموازنة التخطيطية للمرنة لإحدى المنشآت الصناعية :

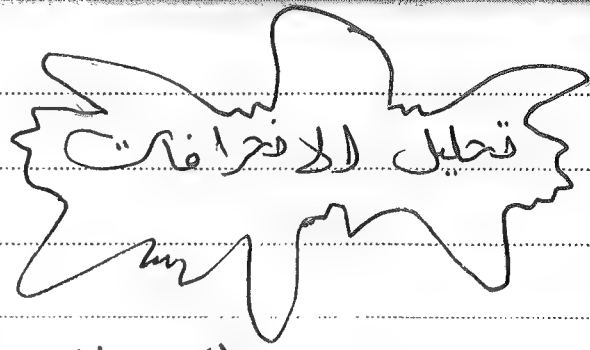
المطلوب : تحليل الموازنة المرنة وفق المستويات الأربعة :





البيانات	قيم مخططة	مستويات الموازنة الموزعة للوحدات المنتجة والمساعدة			الناتج الفعلي
		760 000	800 000	840 000	840 000 وحدة x 51 فاس
الإيرادات (المبيعات)	50 فاس	38000	40000	42000	42 840
التكاليف المتغيرة:					
مواد مباشرة	15	11400	12000	12600	12 684
أجور مباشرة	7	5320	5600	5880	5 460
ن. ص. إضافية	4	3040	3200	3360	3 276
ن. تسوية متغيرة	3	2880	2400	2520	2 604
إجمالي التكاليف المتغيرة	29	22040	23200	24360	24 024
هامش المساهمة	21	15960	16800	17640	18 816
التكاليف الثابتة	—	13600	13600	13600	14 082
إجمالي التكاليف	—	35640	36800	37960	38 106
دخل التشغيل	—	2 360	3200	4040	4734





هناك مستويات أربعة لتحليل الانحرافات، حيث تزداد درجة التفصيل والدلالة والفائدة كلما انتقلنا إلى مستوى أعلى.

\* مستوى التحليل صفر: وبسببه الانحراف الإجمالي للدخل.

الانحراف الإجمالي للدخل = دخل السَّفيل الفصلي - دخل السَّفيل على أساس الموازنة السابقة.

$$3200 - 4734 = \boxed{1534}$$

(( نلاحظ أنه الدخل الفصلي < دخل السَّفيل على أساس الموازنة السابقة لذلك

كانت نتيجة الانحراف موجبة « انحراف ملائم » ))

\* إذًا: على مستوى تحليل صفر يعني فقط نتيجة الانحراف.

مستوى تحليل صفر باستخدام الموازنة ← أريد فقط انحراف لا يعني تفصيل مستوى تحليل (1) ← ساكنة (الثابتة) ولكن ← أها هنا: أريد بيانات أكثر.

\* مستوى التحليل (1):

نقوم بمقارنة البيانات الفعلية مع بيانات الموازنة السابقة ومن هنا نكتشف الانحراف لكن عنصر لنصل لانحراف الدخل كما يلي:





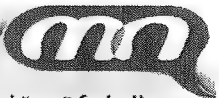
الموازنة الثابتة	الانحرافات	بيانات فعلية	البيانات
800.000	40.000 + (م)	840.000	الوحدات المباعة
40.000	2.840 + (م)	42.840	المبيعات
23.200	824 - (غ)	24.024	(-) إجمالي التكاليف المتغيرة
16.800	2.016 + (م)	18.816	هامش المساهمة
13.600	482 - (غ)	14.082	(-) ت. ثابتة
3.200	1.534 + (م)	4.734	دخل التشغيل

ملاحظة: عندما نقسم عن التكاليف إذا كانت للمبالغ الفضلية

أكبر يكون الانحراف سلب (غير ملائم)، بعكس الإيرادات

إذا كانت للمبالغ الفضلية أكبر يكون الانحراف موجب (ملائم).

حسب م: ثمن ملائم  
س: غير ملائم





## \* مستوى التحليل (2) :

باستخدام مصطلحات الموازنة المرنة ، حيث بموجب هذا التحليل ينقسم الانحراف الإجمالي للدخل إلى قسمين :

١. انحراف حجم البيع = الدخل على أساس الموازنة المرنة - الدخل على أساس الموازنة الثابتة .

٢. انحراف الموازنة المرنة = الدخل المحاسبي الفعلي - الدخل وفق الموازنة المرنة .

$$\text{الانحراف الإجمالي (الكمي)} = \text{انحراف حجم البيع} + \text{انحراف الموازنة المرنة}$$

حيث نقوم وفق هذا المستوى :

\* بمقارنة النتائج الفعلية مع الموازنة المرنة وكذا انحرافات الموازنة المرنة .

\* ثم مقارنة الموازنة المرنة مع الموازنة الثابتة وكذا انحرافات الموازنة الثابتة .





البيانات	مبالغ فعلية	الخروقات لموازنة الميزنة	الموازنة الميزنة	الخروقات لموازنة الميزنة	الموازنة الميزنة
الوحدات المباعة	840000	صفر	840000	400000+	400000
الإيرادات	42840	840+	42000	2000+	40000
تكاليف متغيرة	24024	336+	24360	1160-	23200
هامش المساهمة	18816	1176+	17640	840+	16800
تكاليف ثابتة	14082	482-	13600	صفر	13600
دخل التفضيل	4734	694+	4040	840+	3200

الخلاف الكلي = 840 + 694 = 1534+

(م)

\* مستوى التحليل (3) :

يبين تفاضل أكبر مما هو في المستوى (2).  
حيث تنقسم الخروقات للموازنة الميزنة إلى :  
الخروقات الميزانية  
الخروقات التكاليف



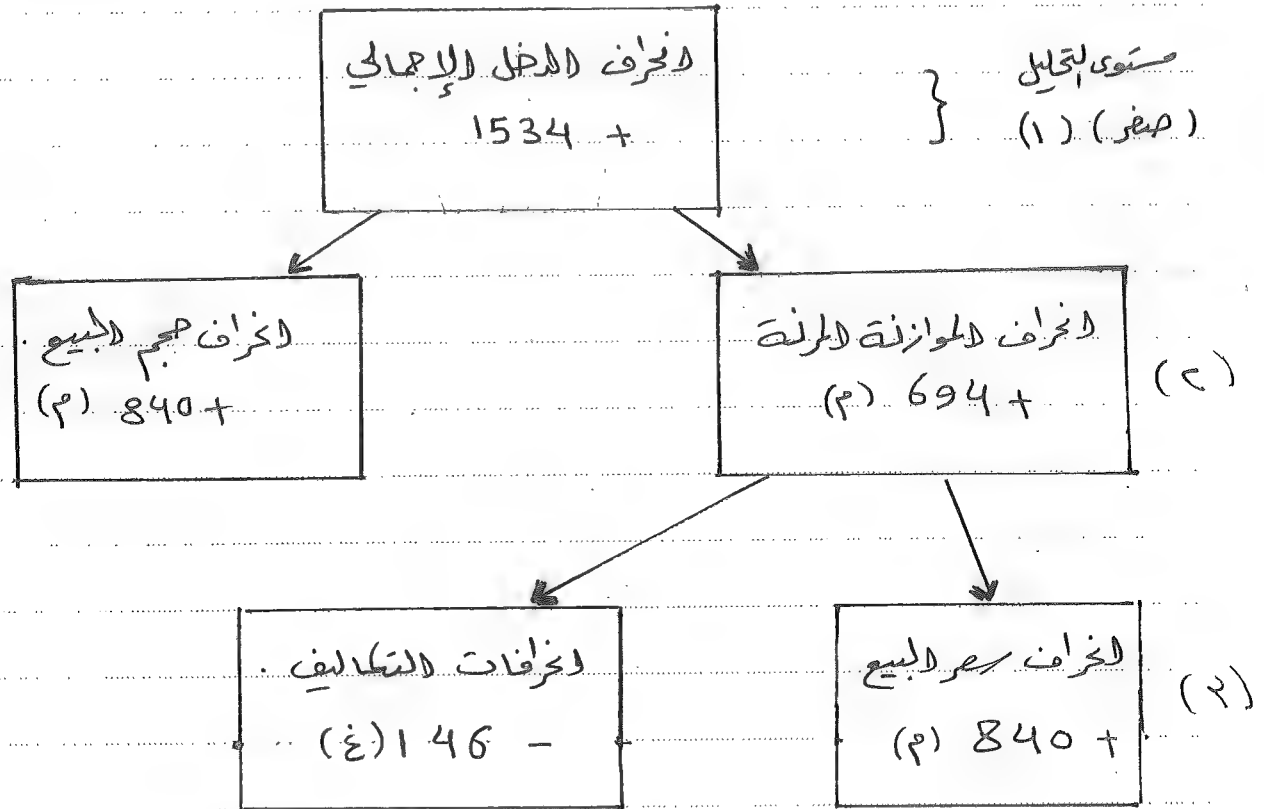


ويمكن:

انحراف سعر البيع = حجم البيع الغفائي (سعر بيع غفائي - سعر بيع مخفض)

انحراف التكاليف = انحرافات التكاليف الثابتة + انحرافات التكاليف المتغيرة

وبالتالي تظهر انحرافات التكاليف في خريطة انحرافات الموازنة على النحو الآتي:



حيث: انحراف سعر البيع = حجم البيع الغفائي (سعر البيع الغفائي - سعر البيع المخفض)

$$= 840.000 \left( \frac{50}{1000} - \frac{51}{1000} \right)$$

$$= \frac{1}{1000} \times 840.000$$

«حيث خدمتاً البيع 50 وكانه غفائاً»

$$= 840 + (م)$$

بفناء 51 ولأننا نخدم واحدة إجمالاً نقسم

على 1000







\* انحراف التكاليف = انحراف التكاليف الثابتة + انحراف التكاليف المتغيرة

$$(482 -) + (336 +) =$$

$$= -146 \text{ (غ)}$$

\* وهذا يدل على تكامل النظام للمصاريف للتكاليف ونظام الموازنات التي تخطيطية و  
ترابطه من حيث الوظائف والأهداف في إطار المراقبة وتقييم الأداء واتخاذ  
القرارات

انتهت المحاضرة



## فريق النخبة الاقتصادي

حساب الخبز...

برأفكم الدكتور فواف فخر في الأسبوع الماضي وتحدثتم عن "دقة"   
 "مدخل إلى نظام التكاليف للمعيارية //

فتابع...

\* عناصر التكاليف نوعان   
 ← المصنوع المباشر   
 ← المصنوع غير المباشر

\* والحسابات الإجمالية من تكلفة الإنتاج تنقسم ٢ عناصر:

١- مواد مباشرة.

٢- أجور مباشرة.

٣- تكاليف إضافية (صناعية غير مباشرة).

وبالنسبة لإنتاج أي سلعة يجب أن يكون فيه مواد مباشرة (مواد خام) تتحول إلى   
 سلعة جاهزة بآلة اليد العاملة (التي تتقاسم الأجور المباشرة) وأيضاً بعدة   
 التكاليف الصناعية الإضافية غير مباشرة (آلات، قوى محركة، صيانة...)





ويجب تنظيم الإنتاج (بمضي يجب أن تأخذ اللمعة كل ما تحتاجه من عناصر  
التكاليف (تأخذ ١٠٪ من المواد المباشرة، ١٠٪ من الأجور المباشرة، ١٠٪ من  
التكاليف الإضافية).

للإنتاج قبل أن يصل المرحلة الجاهزة نويان:

(P) إنتاج تحت التفعيل.

(B) إنتاج تام.

دائماً كما أخذتم سابقاً نبدأ بالصناعة من المادة الخام لنصل في النهاية إلى منتج،  
هذا المنتج إما أن يكون بأكمله التام (النهائي) "أخذ كفايته من كل العناصر"  
أو أن يكون غير تام (تحت التفعيل).

ولدينا أيضاً:

★ التكاليف الأولية (المباشرة) هي عبارة عن مواد مباشرة «المواد المستخدمة في الإنتاج» و  
الأجور المباشرة.

★ تكلفة التحويل هي عبارة عن الأجور المباشرة + التكاليف الإضافية غير المباشرة.

- وبالتالي إذا كانت اللمعة تأخذ كل ما تحتاجه من المادة الأولية (بنسبة ١٠٪) من المرحلة  
الأولى من الإنتاج مضام أن التكلفة هي عبارة عن المواد المباشرة + الأجور المباشرة.

- أما إذا تحول لدينا في نهاية الفترة إنتاج غير تام (تحت التفعيل) حيث يكون هناك جزء  
من هذا المنتج جاهز (أخذ كل ما يحتاجه ونسبة ١٠٪ من العناصر) وجزء غير تام.

في هذه الحالة نحول الإنتاج غير التام إلى ما يعادله من الإنتاج التام (هذا ما يسمى  
بتحويل الإنتاج) بمعنى أن نحول كل منتج غير تام إلى ما يعادله من الإنتاج التام.



وذلك من خلال:

تقييم التكلفة على عدد الوحدات المنتجة ليعطي التكلفة الوحدية للوحدة الواحدة  
(سواء من المواد المباشرة

أو من الأجر المباشرة

أو من التكاليف الإضافية)

## التكاليف المعيارية

هي التكاليف المحددة مقدماً (سلفاً) "أي أنني أعدد احتياجات هذا الإنسان من  
عناصر التكاليف قبل البدء بالعملية الإنتاجية، وتختلف التكاليف المعيارية عن التكاليف  
التقديرية التي نقوم بتقديرها، حيث أن التكاليف المعيارية تخضع إلى أسس ودراسات  
علمية وتجارب عملية وبالتالي عندما يصبح لدينا إنتاج أقارن ماذا كان لدي قبل البدء  
بالعملية الإنتاجية وماذا أصبح لدي بعدها  
وهذه هي المعايير ...

أقارن بين التكاليف المحددة مقدماً مع التكاليف الفعلية والتي تصروف فعلياً أثناء  
العملية الإنتاجية

عند إجراء عملية المقارنة نكون أمام ثلاث احتمالات ...

أولاً: التكاليف المعيارية = التكاليف الفعلية

دفع هذه الحالة ليس لدينا الخراف مطلقاً وهذا يعني أن هناك درجة عالية من الدقة  
بشيء بأنه ما تمخطط سلفاً تم صرفه فعلاً . وهذه الحالة نادرة جداً .



## ثانيًا: التكاليف الحصارية < التكاليف الفعلية

د في هذه الحالة لدينا اخراج موجب [أومايحي تذبذب] وهو ملائم، ويزيد من إيرادات المشروع.

بعض كنت محظوظ أصرف ١٠٠ د س، ولكنك صرفت ٨٠ د س فقط، إذاً هناك فرق ٢٠ د س.

## ثالثًا: التكاليف الحصارية > التكاليف الفعلية

د في هذه الحالة لدينا اخراج سالب، وهو غير ملائم، ويعتبر هدر، ويقلل من إيرادات المشروع.

بعض كنت محظوظ أصرف ١٠٠ د س، ولكنك صرفت فعليًا ١٢٠ د س، إذاً لدينا اخراج سالب.

ملاحظة: كل اخراج سالب هو مدين، وكل اخراج موجب هو دائن.

وعلى غلاف: كل مصروف (اخراج سالب) هو مدين، وكل إيراد (اخراج موجب) هو دائن.

نعود إلى الجذر الأساسي...

حيث أننا التكاليف إلى ثلاثة عناصر:

- مواد مباشرة
- أجور مباشرة
- تكاليف إضافية

أولاً: معيارية للمواد المباشرة وتحليل المخارقات.





ما يُقال على المواد المباشرة يُقال عموماً على الأجر المباشرة. ومع وجود بعض الغروقات البسيطة.

- \* مع المواد نقول كمية ، أما مع الأجر نقول ساعة (عدد).
- \* مع المواد نقول سعر ، أما مع الأجر نقول معدل.

أما ما تبقى من حيث القواعد لا يختلف بين المواد المباشرة والأجر المباشرة.

المواد المباشرة هي المواد والخامات التي يمكن تخصيصها ونسبها بصورة مباشرة على وحدات الإنتاج مثل القطن والصوف في صناعة الخيوط ، والصفايح المعدنية في الصناعات المعدنية ، والنقطة في تكرير النفط ، والأقمشة في صناعة الملابس ... الخ.

وتكمن تكلفة المواد المباشرة نسبة عالية في إجمالي تكلفة المنتجات الصناعية وهي تتراوح بين ٥ - ٥٥٪ إلى حدود ١٥ - ٩٠٪ من إجمالي التكلفة وذلك حسب طبيعة كل صناعة من الصناعات ، والباقي من التكلفة جزء للأجر وجزء للتكاليف الإضافية.

في المصانع عندما كان الإنتاج يدوياً ، احتلت فيه "المواد" المرتبة الأولى من ناحية التكلفة الإجمالية لذلك يجب تحديد الأهمية النسبية للمصنف ذي أعلى تكلفة لهذا المصنف ٢٢٢.

\* نقسم المصنف على إجمالي التكلفة موزعاً ١.٠ ← يعطى الأهمية النسبية للمصنف

واعملت الأجر المرتبة الثانية وأخيراً التكاليف الإضافية غير المباشرة في المرتبة الثالثة





أما اليوم عناصر التكلفة بقيت ثابتة لم تتغير فالإنتاج لا يتم إلا بتوافر هذه العناصر الثلاثة بغض النظر عن نسبة توفر كل عنصر وبقية المواد تحت المرتبة الأولى.

- التغيير بين الأجر والتكاليف الإضافية

حيث أننا في الوقت الحاضر أصبح عقدنا على الآلة بعد كبير (الإنتاج الآلي) وبالتالي التكاليف الإضافية توسعت وأخذت المرتبة الثانية والأجر المباشرة أخذت المرتبة الثالثة.

مثلاً: في مصانع القزل والنسيج في القاهرة، قد يحاكم يصل عدد العاملين في المصنع إلى ١٠٠٠ عامل، أما الآن (عشر الأمتة) لا يتعدى عدد العاملين حوالي ١٠٠ عامل فقط، فقد أصبحنا بحاجة كبيرة للآلات والقوى العاملة وأصبح العمال بمثابة مراقبين، يراقب المهندسين «الصال» عدد مصير من الآلات، وعندما يرى أن الآلة توقفت عن العمل، أو تمطلت عندها يحاول الكشف موطن الخلل.

إذاً: عنصر المواد المباشرة بغض النظر عن الإنتاج (سواء يدوي أو آلي) تحت المرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية من الناحية الإجمالية للتكاليف ومضاه أي خطأ أو ضياع أو فقد أو سرقة بهذا العنصر سترفع التكلفة، وإذا ارتفعت التكلفة ارتفع السعر، وإذا ارتفع السعر يمكن أن يخرج الشركة من السوق.

لذلك يجب أن يولي (يولي) هذا العنصر بأهمية خاصة لأن أي تأثير سلبي أو إيجابي عليه سينعكس حتماً على التكلفة ومصدرها ظهور ضرورته وحيث تحت ضبط ورقابة صارمة، وذلك من خلال بناء نظام رقابي فعال في كافة أقسام العملية الإنتاجية ومراجعتها بهدف الحد من الفاقد والتالف من المواد الخام والضياع، وتوسيع استهلاكها بما يؤدي إلى تخفيض تكلفة الإنتاج ورفع كفاءته والإدعاء وزيادة العائد على رؤوس الأموال المستثمرة.





والتحقيق رقابة جارية مستمرة على المواد الخامات في كامل دورة حياة المنتج،  
فإنه يجب بكل عام، بصورة علمية ومرددة، تنظيم خطوات الشراء، والإجراءات  
التنظيمية والفنية المتعلقة بعمليات الاستلام والتخزين والتسليم لها، وتصميم  
المستندات والملائمة، وتحديد الدورة المستندية، والمسؤوليات والصلاحيات، و  
مزام كل من له صلة باقتناء المواد وحفظها واستخدامها والمحاسبة عنها.

وفي ظل النظام للمعيار فإن الرقابة الجارية والفضالة على المواد الخامات تتحقق،  
إضافة للمحاسبة، من خلال الآتي:

١- تحديد الحجم الأفضل للمعيار لطبقات الشراء وتخزين المواد وتكلفتها، مع الإستارة،  
إلى أن لا تدخل والأجزاء الحديثة تعمل على تقليل التخزين وصولاً إلى الصفر.  
٢- وضع دليل للمواد الخامات ينظم تصنيفاً لواجب لميفر وأنواعها.

٣- إعداد معايير كمية ومالية على استخدام المواد الخامات اللازمة لتصنيع وحدة منتج من  
كل صنف منتج في إطار مراكز التكاليف المختلفة.

٤- إعداد دليل لمعايير المواد الخامات ينظم تصنيفاً ورقياً لها، وهذا سهل مع الحجز آلياً  
والاستخدام للأغراض التخطيط والمحاسبة.

٥- تصميم مجموعة مستندة معيارية ملائمة للمواد تتضمن بيانات تحليلية معيارية وفضلية و  
الخزانات صالحق الوظيفية التحليلية والرقابية لها.

٦- العمل على أساس المعايير المقامة، على تحديد مستويات معيارية للمواد الخامات اللازمة  
لإنتاج الطبقات وإيجاز العمليات لإنتاجية تنفيذ البرامج لإنتاجية المقررة.





١- تنظيم الطريقة أو الطرق للملائمة لكشف الانحرافات عند حدوثها بهدف  
معالجتها وإزالة أسباب الخلل بصورة مباشرة وفورية.

٨- إعداد تقارير دورية وفورية بتبويب كفاءة استخدام المواد الخامات في كافة مراكز  
التكاليف ومراكز المسؤولية تتضمن بيانات معيارية وفعلية والانحرافات ومكوناتها  
وأسبابها مما يتيح اتخاذ الإجراءات الإدارية للملائمة.

هناك بعض الصناعات تدخل في مادة واحدة فقط...  
وهناك بعض الصناعات يشترك في تكوين عدة مواد (مثل الألبسة العصرية).

لذلك إن إنشاء معايير أو معدلات معيارية على استخدام كل مادة أو على مزيج المواد  
واللائمة لإنتاج سلعة محددة ذات مواصفات معينة في أقسام الشركة  
ومراحلها المختلفة يسمح بتوفير أدوات علمية سليمة لهيئات كفاءة استخدام  
المواد وكشف الانحرافات وأسبابها ومعالجتها، وبالتالي اتخاذ القرارات  
الإدارية للملائمة.

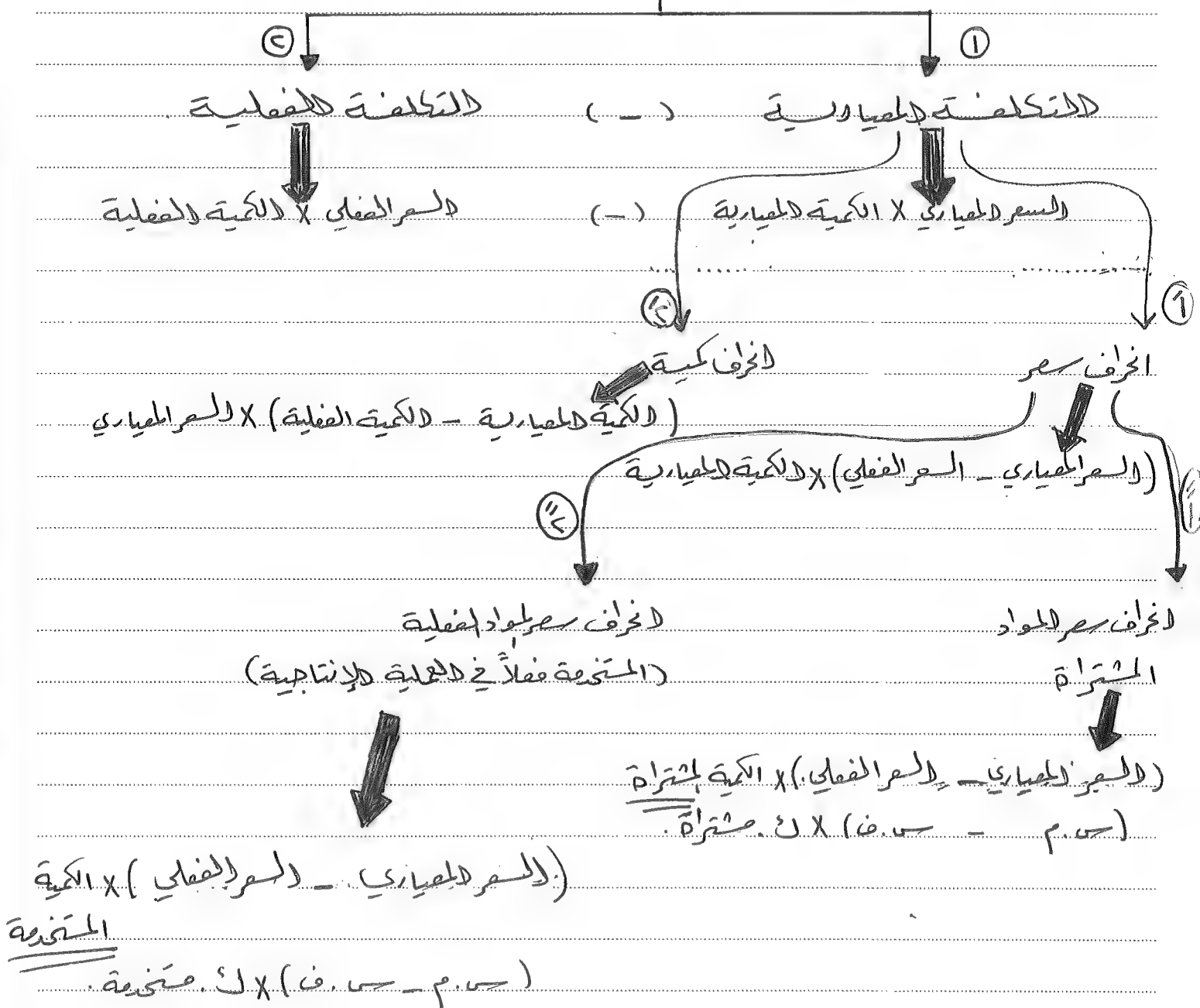
وهذا يعني

أن عملية معايرة تكلفة المواد تشمل:

معايرة التكلفة  
معايرة السعر

على حد سواء

لَا نَعْرِفُ إِلَّا جَمَاعِي







\* التكاليف للصارية هي نتيجة لجهود (٢)، أطراف:

١- المهندسين

٢- الإدارة: هي مسؤولية عن تخطيط الإنتاج وتنظيمه.

٣- محاسب التكاليف: وقته أن يترجم ما يقوله المهندس والمدير إلى قوائم وتقارير، أو يضعه ضمن مجموعة من الأرقام.

\* الانحراف السعر: يقيس مستويات الأسعار المتوقعة خلال فترة جريان الصاري

(الصاري يكون حسب المدة المحددة سنة... أو ستة أشهر...).

ويُقترن مدى كفاءة أو عدم كفاءة إدارة المشتريات.

\* دائم: التكلفة هي حاصل جداء السعر والتكمية.

\* هناك ما يسمى بصاري المسحوبات الطبيعية والرقابة عليها.

الضئيفين حدوده نسبة الهدر أو المسحوبات ذكية المواد التي يسمح بفقدانها أو

صناعة إنشاء العملية الإنتاجية.

① مسحوبات طبيعية (عادية): تدخل ضمن أسباب قسرية

(الفاعل ليس له علاقة بهذا الخلل).

⑤ مسحوبات غير طبيعية.

مثال: في صناعة السكر والهدر المسحوب به ١٠٪

١٠٠ كيلوغرام من السكري لأن يكون ٩٠ كيلوغرام (١٠ هدر مسحوب به).

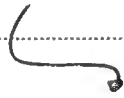
هدر طبيعي

لماذا لو تم الحد من الهدر «بنسبة ١٥٪»





أصبح لدينا ١.٠ هدر طبيعي ، ٥.٠ زيادة



تكون بمثابة عبء وبعالجه

تحتل على الإنترنت

حساب الأرباح والخسائر

لذا يمكن تقدير أسباب الانخفاض والفقد إلى نوعين :

١- فاقد طبيعي

٢- فاقد غير طبيعي

فتابع في المحاضرة القادمة .

وقام الدكتور بإعطاء ورقة خارجية تقف مجموعة مائل خارجية غير محلولة - أقوم بإدراجها في المحاضرة القادمة .

انتهت المحاضرة



حساب الخبز

مبدأنا في المحاضرة السابقة بالفضل الثاني

« معايير المواد المباشرة وتحليل انحرافاتها »

وقلنا أن عملية معايير تكلفة المواد تشمل ← معايير الكمية  
← معايير السعر

أولاً: معايير كمية المواد

- يتم وضع معيار الكمية على الوحدة المنتجة من كل نوع أو صنف منتج له مواصفات محددة على أساس الدراسات البحثية والتجارب العملية التطبيقية الجارية مع أخذ التركيب الهندسي للمادة موضع الاعتبار، ونوع المادة ومواصفاتها، وكلفة المعامل والظروف الإنتاجية الأخرى بالحياب

- وعملية المعايير كمية المواد هي عملية يتم بموجبها تحديد العلاقة المعيارية النموذجية بين الكميات والمخرجات، أي بين كمية المادة أو المواد المستخدمة معبّراً عنها بكميات



العوزن أو الحجم أو الطول وبين المتغيرات نفسه للوحدات المنتجة  
وذلك على النحو الآتي:

$$\frac{\text{المخرجات}}{\text{المدخلات}} = 100 \times$$

وتساوي

كمية للوحدات المنتجة (بالكغ أو المتر أو ...)

كمية المادة أو المواد المستهلكة في الإنتاج

لتوضيح ذلك: نضرب في 100 كمية المواد المعيارية المستخدمة في الإنتاج 2000 كغ ونجد  
نتج 1600 كغ منتجات، فتكون العلاقة المعيارية بين المخرجات والمدخلات كما يأتي:

$$\frac{1600 \text{ كغ}}{2000 \text{ كغ}} \times 100 = 80\%$$

وتسمى هذه النسبة بالعائد المعياري، بينما تسمى هذه النسبة هو:

$$\frac{2000 \text{ كغ} - 1600 \text{ كغ}}{2000 \text{ كغ}} \times 100 = 20\%$$

تسمى هذه النسبة بمعدل الفاقد المعياري

وتصبح المعادلة كما يأتي:

$$\text{كمية المواد المعيارية المستخدمة} = \text{العائد المعياري} + \text{الفاقد المعياري}$$

فمن المعلوم أنه في سياقات عملية الإنتاج قد يكون هناك فاقد في حجم المواد والخامات  
المستخدمة أو وزنها...



وهذا الفاقد يقسم إلى قسمين :

- ١- فاقد طبيعي وهو المواد ومخلفات المواد والإنتاج التي تقدرها طبيعة العمليات الإنتاجية في ظل مستوى الأداء الجيد ، ويتوقف الفاقد الطبيعي على مجموعة من العوامل :
  - ٢- طبيعة المواد المستخدمة ، ومواصفاتها وجودتها .
  - ب- نوع التكنولوجيا المستخدمة .
  - ج- مستوى كفاءة العاملين .
  - د- الظروف الإنتاجية المتوافرة .

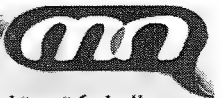
هـ هناك سبل للتأكد من تعرض المواد الخشبية للتلف أثناء النشر ، ويتخلف عن تصنيع الأثاث مخلفات بصورة ضوئية متقطعة ... الخ

و نظراً لحقيقة وقوع هذا الفاقد في ظل الأداء الجيد فإنه يكون جزءاً من تكلفة الإنتاج ، وبالتالي يجب أن يدخل في معيار المواد ، ولكن يجب تحديد المعدلات الطبيعية للمسحوق بها بكل علمي ومدروس على أساس التجارب العملية والخبرة والنتائج السابقة .

٣- فاقد غير طبيعي : وهو المواد ومخلفات المواد والإنتاج الذي تزيد معدلاتها على المعدلات الطبيعية الطبيعية للمسحوق بها ، وهناك أسباب متعددة للفاقد غير الطبيعي منها :

- ٢- انخفاض كفاءة الأداء للعاملين والآلات .
- ب- التعامل الخشن مع المواد أثناء استلامها ومناولتها وتصنيعها .
- ج- عدم تجهيز الآلات ومبانيها بصورة جيدة .

هـ وإيضاح كيفية تحديد الفاقد الطبيعي وغير الطبيعي نفترض الآتي :  
 - معدل الفاقد الطبيعي المعياري 10 ٪ من كمية المواد الإجمالية المستخدمة في الإنتاج .







- كمية المواد الفضلية المستخدمة أثناء الفترة المحاسبية 1000 كغ ،  
وأن وزن الإنتاج المصنوع منها 880 كغ ، فيكون لدينا الأتي :

$$\text{الفاقد الطبيعي للمواد} = 1000 \text{ كغ} \times 10\% = 100 \text{ كغ}$$

$$\text{إجمالي الفاقد} = 1000 - 880 = 120 \text{ كغ}$$

$$\text{الفاقد غير الطبيعي} = 120 \text{ كغ} - 100 \text{ كغ} = 20 \text{ كغ}$$

- لا يدخل التالف غير الطبيعي في تكلفة الإنتاج ، لذلك لا يدخل أيضاً في تحديد مستويات المعايير أو المعدلات المعيارية بل يعتبر من قبيل الخائر « انحراف غير ملائم » ،  
ويحمله على صاحب المسبب له أو على حساب الأرباح والخائر إذا تعذر تحديد ذلك .

ثانياً : معايير سعر المواد

إن تحديد معايير الأسعار لأنواع المواد المستخدمة في الإنتاج يجب أن يستند إلى دراسة الأسعار بصورة جيدة بحيث يمكن تحديد الأسعار الحالية والمتوقعة ،  
ومصدر المادة محلي أو مستورد ، ومدى توافق المادة .

ب- تحديد الانحرافات للمواد وتحليلها

على الرغم من أهمية طورت كشف الانحرافات قبل عملية الإنتاج أو أثناءها في تحقيق رقابة  
مبكرة وجارية على عناصر التكاليف ، إلا أن تلك الطرق لا تستطيع تحديد الانحراف الكمي  
بشكل دقيق ، لذلك لا بد من تطبيق طريقة المقارنة الحسابية للدقة ما بين  
التكاليف المعيارية لحجم الإنتاج الفعلي و التكلفة الفعلية له . والسبب إما أن  
تكون انحرافات سالبة (غير ملائمة) أو انحرافات موجبة (ملائمة) .





ومما أن تكلفة المواد المباشرة في عبارة عن جزء لاكمية بالسر، لذلك فإن  
الاختراف لا يمكن ان ياتي في مخرجها.

١- اختراف السر

٢- اختراف الكمية

وتتفرع عن الاخترافات اخرى في حال وجود مزيج من المواد

أولاً: اختراف السر

ويحدث في حال اختلاف السر المعياري المقرر عن متوسط السر الفعلي لوحد المادة المشتراة  
أو المستخدمة في الإنتاج.

\* إن أهم الأسباب التي تؤدي إلى اختراف السر هي:

١- سوء التقدير وعدم الدقة في تحديد الأسعار.

٢- تقلبات الأسعار نتيجة تغير العرض والطلب.

٣- عدم الكفاءة في تنفيذ وظيفة الشراء.

٤- التقادم التقني وعدم استقرار صرف العملات الأجنبية.

ثانياً: اختراف الكمية

ويحدث عندما تختلف الكمية المعيارية المحسبة بالنسبة إلى حجم الإنتاج الفعلي عن  
الكمية الفعلية للمواد المستخدمة في الإنتاج.

\* إن أهم أسباب اختراف كمية المواد هي:

١- عدم الدقة في تحديد معيار الكمية للوحدة المنتجة وتحديد معدلات الإضافات الطبيعي  
المعياري.

٢- استخدام مواد ذات مواصفات مغايرة للمواصفات المحددة.

٣- انخفاض الكفاءة والإنتاجية للعاملين.

٤- انخفاض كفاءة الآلات والمعدات.

٥- استخدام مواد بديلة للمواد المقررة نتيجة فقدان أو ارتفاع أسعارها.



كما ذكرت في المحاضرة السابقة مخطط معايرة المواد المباشرة وتحليل المخاريج:

المواد المباشرة

المخارج الإجمالي

التكلفة الفعلية

(س.ف. x ك.ف.)

التكلفة المعيارية

(س.م. x ك.م.)

المخارج الكمية

(الكمية المعيارية - الكمية الفعلية) x السعر المعياري

المخارج السعر

المخارج سعر  
للمواد الفعلية

المخارج سعر  
للمواد المباشرة

المخارج الفقد

المخارج نسبة تركيبة

↓ زيادة

متوسط السعر المعياري x  
(مجموع الكميات المعيارية)

↓ الميزج وريادي

التكلفة الفعلية على أساس  
نسبة الميزج المعياري  
(-)

مجموع الكميات الفعلية

التكلفة الفعلية على أساس  
نسبة الميزج الفعلي

متوسط السعر المعياري

التكلفة المعيارية

الكمية المعيارية

## مسائل تطبيقية ... 1

- تستخدم إحدى المنشآت مادتين أوليتين في تصنيع سلعها (ص.ا.د) و (ص.ا.م).  
وفيما يلي البيانات لإنتاج سلعة واحدة:

- مادة (ص.ا.د): 5 كغم بعر 3 ل.س/كغم  
- مادة (ص.ا.م): 2 كغم بعر 4 ل.س/كغم

وفي نهاية إحدى الفترات الزمنية أظهرت سجلات التكاليف الفعلية للبيانات التالية:  
- بلغ حجم الإنتاج خلال الفترة الموعودة 1500 وحدة.  
- كمية المواد المستخرجة:

مادة (ص.ا.د): 3000 كغم بعر 3,1 ل.س/كغم  
مادة (ص.ا.م): 1200 كغم بعر 3,8 ل.س/كغم  
- كمية المواد المستخدمة في الإنتاج:  
مادة (ص.ا.د): 2600 كغم  
مادة (ص.ا.م): 980 كغم

المطلوب: حساب الانحراف الإجمالي وتحليله إلى عناصره المكونة.

الحل الانحراف الإجمالي «حسب الانحراف الإجمالي لكل مادة على حدى»

الانحراف الإجمالي = التكلفة المعيارية - التكلفة الفعلية  
= (ص.م.ك.م) - (ص.ف.ك.ف)

\* الانحراف للمادة (ص.ا.د) =  $(500 \times 5 \times 3) - (2600 \times 3,1)$

= 7500 - 8060

= -560 (الفاصل < المعيارى > لذلك نضع الانحراف

سالب «غير ملائم»



$$* \text{ لاخفاف للمادة (ص) } = (500 \times 2 \times 4) - (980 \times 3,8)$$

$$= 4000 - 3724$$

$$= (276 +)$$

الاضافي > للمضياري < لذلك نبتج اخفاف موجب

د. م. م. م.

$$* \text{ لاخفاف للإجمالي } = 560 + 276$$

$$= (284 -)$$

\* تحاليل لاخفاف للإجمالي ...

① - لاخفاف لكمية:

$$* \text{ لاخفاف كمية للمادة (س) } = \text{سم (ك.م - ك.ف)}$$

$$= (2600 - 500 \times 5) 3$$

$$= (300 -)$$

$$* \text{ لاخفاف كمية للمادة (ص) } = \text{سم (ك.م - ك.ف)}$$

$$= (980 - 500 \times 2) 4$$

$$= (80 +)$$

$$\Leftarrow \text{ لاخفاف لكمية } = 300 + 80$$

$$= (220 -)$$

② - لاخفاف سعر:

$$* \text{ لاخفاف سعر للمادة (س) } = \text{ك.ف (سم - سم.ف)}$$

$$= (3,1 - 3) 2600$$

$$= (260 -)$$





\* لـخـرف عـمـد الـمـادـة (صـا) = كـف (سـم - سـف)

$$= 980 - (4 - 3,8)$$

$$= 196 +$$

← لـخـرف العـر = 196 + 260 -

$$= 64 -$$

\* إذا أردنا التأكد صحة حلنا:

يجب أن يكون مجموع الخرف الكمية والخرف العر هو نفسه لـلـخـرف الـإـجـمـالـي.

لـلـخـرف الـإـجـمـالـي = لـخـرف العـر + لـخـرف الكـمـية

$$- 284 = - 64 + (260 -)$$

$$- 284 = - 284$$



والنتيجة صحيحة وحلنا صحيح ...

\* لـخـرفـات الـمـوـاد - حـالـة الـسـبـال مـادـة لـمـادـة أـخـرى:

تـحـلـ هـذه الـحـالـة عـنـمـا تُـفـقـد مـادـة مـن الـسـوق و سـيـقـاـض عـنـها مـادـة أـخـرى مـشـابـهة  
ولكن ليست مـشـابـهة تـمـاماً فـي الـمـواصـفـات و فـي الـأـسـعار.

إنّ حـالـة الـسـبـال مـادـة مـادـة أـخـرى حـالـة شـائـعة و خـاصـة فـي الـمـنـشـآت الـتي تـتـعـاـمـل  
بـالـعـديـد مـن الـمـوـاد مـن الـسـوق الـمـحـلـية و الخـارـجـية و لا يـوجـد فـيـها نـسـبـة لـسـت مـادـة بـذاتـها  
بـسـبـب اـرتـفـاع سـعـر هـا أو تـنـقـص الـتـعـاقـد عـلى شـرائـها مـن جـديـد و غـيـر ذـلـك.





## مثال تطبيقي ... 2

تنتج إحدى المنشآت سلعة معينة باستخدام مادتين هما (س) و (ص) ونظير  
من هاتين المادتين علاقة استبدالية في حدود معينة، ولقد وجد أن النسبة  
الفضية للمعدية لمزج هاتين المادتين والتي تحقق للسلعة المواصفات المطلوبة بأقل  
التكاليف هي نسب التالية:

\* المادة (س): 5 كغم بعر 2 ل/كغم بتكلفة 10 ليرة  
\* المادة (ص): 10 كغم بعر 3,2 ل/كغم بتكلفة 32 ليرة

التكلفة للمعدية للسلعة 42 ليرة

وفي إحدى الفترات اضطرت المنشأة إلى إحلال المادة (س) مكان المادة (ص) لعدم  
توفرها في الأسواق بالكميات اللازمة، الأمر الذي أدى إلى تعديل نسبة مزج المواد  
المكونة لهذه السلعة وفقاً للبيانات التالية:

\* المادة (س): 10 كغم بعر 2,1 ل/كغم بتكلفة 21 ليرة  
\* المادة (ص): 8 كغم بعر 3,25 ل/كغم بتكلفة 26 ليرة

التكلفة الفعلية للسلعة 47 ليرة

المطلوب: حساب الأخراف والإجمالي لإنتاج هذه السلعة وتحليله إلى عوامله  
النوعية والمكونة.



الحل

أولاً: حساب الانحراف الإجمالي للمواد

- لدينا التكلفة المعيارية والتكلفة الفعلية معلومة لذلك نصوص في القانون صائفة

- الانحراف الإجمالي = التكلفة المعيارية - التكلفة الفعلية

$$42 - 47 = \boxed{5 -}$$

ثانياً: نقوم بتجليل الانحراف الإجمالي إلى عناصره المكونة

انحراف سعر      انحراف كمية

(P) - انحراف سعر كمية فعلية (سعر معياري - سعر فعلي)

\* نخب انحراف سعر كل مادة على حدى

\* انحراف سعر للمادة (س) =  $10 (2 - 1,2)$

$$\boxed{1 -} =$$

\* انحراف سعر للمادة (م) =  $8 (3,2 - 3,25)$

$$\boxed{0,4 -} =$$

$$\boxed{1,4 -} = (1 -) + (0,4 -)$$

ملاحظة: الانحراف المعر يتم تحليله أيضاً إلى عناصره المكونة، إذا كان لدينا مواد مشتركة ومواد فعلية (مستخدمة فعلياً في العملية الإنتاجية)



(ب) - الخرف الكمية = السعر المعياري (الكمية للمصيرية - الكمية الفعلية)

\* دُنياً خب الخرف الكمية لكل مادة على حدى

\* الخرف كمية للمادة (س) =  $2 (5 - 10)$

$$= 10 -$$

\* الخرف كمية للمادة (ص) =  $3,2 (10 - 8)$

$$= 6,4 +$$

\* الخرف كمية للمواد =  $(10 -) + 6,4 = 3,6 -$

\* خلال الخرف الكمية إلى عناصر المكونة

↓ الخرف غلة

↓ خرف نسبة المزيج

(1) - خرف نسبة المزيج = التكلفة الفعلية على أساس نسبة المزج المعياري.

(2) التكلفة الفعلية على أساس نسبة المزج الفعلية.

\* حساب هذه المعادلة نأخذ كل طرف على حدى.

• الطرف الأول من المعادلة (1)

5	4	3	2	1
ت. ف. على أساس المزج المعياري	السعر المعياري	نسبة المزج <u>المعياري</u>	ت. ف. الكمية	المادة
12	2	$\frac{5}{15}$	18	س
38,4	3,2	$\frac{10}{15}$	18	ص
50,4				



\* ملاحظات على الجدول

المادة (س) تكلفتها الفعلية (10)  
المادة (ص) تكلفتها الفعلية (8) مجموعها (18)

نسبة المزيج المعياري: هي نسبة مزيج كل مادة من المواد إلى مجموع المواد (قد يكون لدينا مادتين أو ثلاث مواد أو ...)

\* ن.ف. على أساس المزيج المعياري: هي جداء (الأكثر)  $\times$  (3)  $\times$  (4)

• الطرف الثاني من المقادير (2).

المادة	ن.ف. كلية	نسبة المزيج الفعلي	السعر المعياري	ن.ف. على أساس المزيج المعياري
س	18	$\frac{10}{18}$	2	20
ص	18	$\frac{8}{18}$	3,2	25,6
				45,6

الخلاف نسبة المزيج للمادتين (س)، (ص) =  $50,4 - 45,6$

$$4,8 + =$$

ج) - الخلاف الفعلي = متوسط السعر المعياري (مجموع الكميات المعيارية - مجموع الكميات الفعلية)

↓  
التكلفة المعيارية

الكمية المعيارية

نصوص:







$$\text{الخرف الغلة} = \frac{42}{15} (15 - 18)$$

$$8,4 - =$$

لأننا لم نأخذنا جميع يجب أن يكون مجموع الخرف الغلة والخرف نسبة المزج  
ياوي الخرف الكمية

الخرف الكمية = الخرف نسبة المزج + الخرف الغلة

$$3,6 - = (4,8 +) + (- 8,4)$$

$$3,6 - = 3,6 -$$

والحل صحيح

إذاً:

الخرف مزج + الخرف غلة = الخرف كمية  
الخرف كمية + الخرف سعر = الخرف الإجمالي

3

مثال تطبيقي

أثبتت الدراسات النفسية والتجارب العملية أن المزج المصيري لإحدى السلع  
تكون من:

المواد الأولية	كمية مصيرية	سعر مصيري	تكلفة مصيرية
المادة (س)	20 كغم	1 ليرة / كغم	20 ليرة
المادة (ص)	40 كغم	4 ليرة / كغم	160 ليرة

180 ليرة

60 كغم





ولقد أنتج والمعالجة الصناعية للمادة نحصل المنتجة على سبعة واحدة  
بوزن صياري قدره ( 45 ) كغم ( \*\* )

- في نهاية الفترة الزمنية، أظهرت سجلات التكاليف للبيانات الفعلية التالية:

المواد الأولية	كمية فعلية	سعر فعلي	تكلفة فعلية
المادة (س)	2500 كغم	2,1 ليرة	5250 ليرة
المادة (م)	3500 كغم	2,95 ليرة	10325 ليرة

15575 ليرة

6000 كغم

ولقد بلغ وزن الوحدات المنتجة ( 4230 ) كغم ، وهو يمثل المائد الفعلي لإنتاج  
الدورة  
المطلوب .

- ١- حساب الانحراف الإجمالي لإنتاج الدورة .
- ٢- تحليل الانحراف الإجمالي إلى مكوناته النوعية .
- ٣- إثبات لقياس المحاسبية واللائق .

ملاحظة ( \*\* ) أي أن صيار الكمية الخاصة بإنتاج سبعة واحدة يقسمه ( 15 ) كغم  
من الفائض الطبيعي المسموح به

حيث : الكمية المصايرة للمادتين 60 كغم  
وزن السعة الواحدة المنتجة 45 كغم

الفرق 15 ← هو عبارة عن فائض طبيعي





والحل :

$$\boxed{94 \text{ وحدة}} = \frac{4230}{45} = \text{عدد السلع المنتجة (المخرجات)}$$

أولاً \* الاغراف الإجمالي = التكلفة المعيارية للإنتاج الفعلي - التكلفة الفعلية للإنتاج الفعلي

↓  
(التكلفة المعيارية للسلعة × عدد السلع المنتجة)

$$15575 - (94 \times 180) =$$

$$15575 - 16920 =$$

$$\boxed{1345 +} = \text{الاغراف الإجمالي}$$

• طريقة ثانية لحساب التكلفة المعيارية للإنتاج الفعلي .

تكلفة المادة = سعر معياري للمدخلات × كمية معيارية للإنتاج الفعلي

$$\text{المادة (جس)} = 1 \times (94 \text{ وحدة} \times 20)$$

$$1880 \times 1 =$$

$$1880 = \text{تكلفة المادة (جس)}$$

$$\text{المادة (صا)} = 4 \times (94 \text{ وحدة} \times 40)$$

$$3760 \times 4 =$$

$$15040 = \text{تكلفة المادة (صا)}$$

$$\underline{\underline{16920}} = \text{التكلفة الفعلية للمادة} = 1880 + 15040$$

ثانياً : تحليل الاغراف الإجمالي

اغراف سعر ← اغراف كمية





٢- انحراف سعر كمية فعلية (سعر مصاري - سعر فعلي)

$$* \text{ انحراف سعر المادة (س) } = 2500 (1 - 2,1)$$

$$= 2750 -$$

$$* \text{ انحراف سعر المادة (ص) } = 3500 (4 - 2,95)$$

$$= 3675 +$$

$$* \text{ انحراف سعر المواد } = 3675 + (-2750) = 925$$

٣- انحراف كمية المواد = السعر للمصري (الكمية للمصرية - الكمية الفعلية)

$$* \text{ انحراف كمية المادة (س) } = 1 (1880 - 2500)$$

$$= -620$$

$$* \text{ انحراف كمية المادة (ص) } = 4 (3760 - 3500)$$

$$= 1040 +$$

$$\text{انحراف كمية المواد} = (-620) + 1040 = 420 +$$

خلال انحراف الكمية إلى عناصر

انحراف نسبة المزيج ← انحراف الكمية

٢- انحراف نسبة المزيج = التكلفة الفعلية على أساس المزيج المصاري - التكلفة

الفعلية على أساس المزيج المصاري





ن.ف. كلفة المزج المصيري	المزج المصيري	نسبة المزج المصيري	ن.ف. كلفة	المادة
2000	1	$\frac{20}{60}$	6000	س
16000	4	$\frac{40}{60}$	6000	ص
18000				

المادة (س) تكلفة للفضلة (2500) }  
المادة (ص) تكلفة للفضلة (3500) }  
6000 }  
المزج المصيري

• الطرف الثاني من المعادلة

ن.ف. كلفة المزج المصيري	المزج المصيري	نسبة المزج المصيري	ن.ف. كلفة	المادة
2500	1	$\frac{2500}{6000}$	6000	س
14000	4	$\frac{3500}{6000}$	6000	ص
16500				

$$* \text{الخرف نسبة للمزج} = 18000 - 16500 = 1500 +$$

(ب) - الخرف للفضلة : له انخافين مكافئين  $\leftarrow$  انخاف للفاقد  
 $\leftarrow$  انخاف للعائد





\* الفاقد يتقاطع بالمدخلات

والعائد يتقاطع بالمخرجات

\* الانحراف فاقد المواد = متوسط السعر المعياري للمدخلات

X

(الفاقد المعياري للإنتاج الفعلي - الفاقد الفعلي للإنتاج الفعلي)

أ - متوسط السعر المعياري للمدخلات =

$$\boxed{3} = \frac{180}{60} = \frac{\text{تكلفة المعيارية}}{\text{الكمية المعيارية}}$$

(40 + 20)

$$\text{الفاقد المعياري للإنتاج الفعلي} = \left( \frac{\text{معياري الفاقد}}{\text{معياري العائد}} \right) \times \text{الإنتاج الفعلي}$$

ملاحظة بسيطة ...

$$\text{معدل العائد} + \text{معدل الفاقد} = 100\%$$

- أي لو كان معدل الفاقد 20%  $\Leftarrow$  معدل العائد = 80%

و لو كان معدل الفاقد 25%  $\Leftarrow$  معدل العائد = 75%

- من نص السؤال لدينا : الكمية المعيارية ( 20 + 40 = 60 كغم )

ولدينا : فقد مجموع به ( 60 - 45 = 15 كغم )







المخرجات - المدخلات

صيار الناتج =

المخرجات

$$\%75 = \frac{45}{60} = \frac{15 - 60}{60} =$$

معدل الفائت

← معدل الفائت = %25

وكذلك الأمر لو أردنا حساب صيار الفائت...

المعدل المسموح به (الفقد)

$$\%25 = \frac{15}{60} =$$

المجموع الكلي

ويطابق أنه معدل الفائت %75

لأنه نصوص لإيجاد الفائت للمصاري للإنتاج الفعلي...

$$14.10 = \left( \frac{\%25}{\%75} \right) \times 4230$$

٣- الفائت الفعلي للإنتاج الفعلي =

(لوزن الفعلي للمدخلات - لوزن الفعلي للمخرجات)

$$4230 - \frac{(3500 + 2500)}{6000} =$$

1770 =





$$\text{الخرف فاقد المواد} = (1770 - 1410) \times 3$$

$$1080 -$$

$$\text{الخرف فاقد المواد} + \text{الخرف نسبة المزيج} = \text{الخرف الكلية}$$

$$420 = 1500 + (1080 -)$$

و حلنا جميع ...

$$\text{الخرف الكلية} + \text{الخرف السمر} = \text{الخرف الإجمالي}$$

لنفق للمحاضرة ٤



مسألة الخير

بدأنا في المحاضرات السابقة بمعايير للمواد المباشرة وتحليل انحرافاتها  
وتحدثنا عن كل ما يتعلق بها المواد المباشرة.

لأهملة التي طرحتها كملا خطم بكل تقليدي والأهملة في الامتحان بشكل مؤمنة  
فأنتم يجب أن تكونوا متدربين جيداً على الأهملة وأي طلب أو قانون يجب أن  
تتوقعوا أن يكون سؤال امتحان ... بالتوضيح.

اليوم سنبدأ بموضوع جديد ولكنه ليس صعب فهو لا يختلف كثيراً عن معايير للمواد  
المباشرة وتحليل انحرافاتها وهناك توافق بين العنيتين بشكل كبير ... فالتنبؤ  
لنبدأ ...

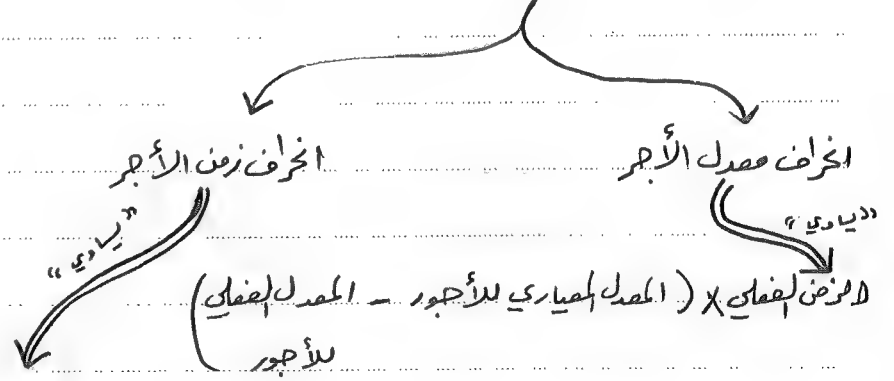
الفصل الثالث

معايير الأجور المباشرة وتحليل انحرافاتها



## الانحراف الإجمالي للأجور المباشرة

التكاليف المباشرة للأجور ( - ) التكاليف الفعلية للأجور

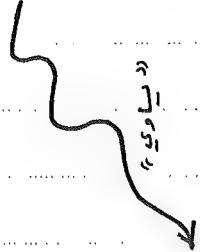


معدل الأجر المعياري  $\times$  (الزمن المعياري - الزمن الفعلي)

ومن ثم يتم تحليل انحراف الزمن إلى مكوناته:

انحراف الكفاءة

انحراف لينة تركيبة (فرج) العمل



«يادي»

تكاليف الزمن الفعلي على

أساس المخرج المعياري

( - ) أساس المخرج الفعلي

تكاليف الزمن المعياري على

معدل الأجر المعياري  $\times$  (مجموع الزمن المعياري - مجموع الزمن الفعلي)

حيث: متوسط معدل الأجر المعياري =

التكلفة المباشرة

الزمن المعياري

حيث: التكلفة المباشرة = زمن معياري  $\times$  معدل الأجر المعياري

التكلفة الفعلية = زمن فعلي  $\times$  معدل الأجر الفعلي



- \* بشكل أساسي إذا استبدلنا فئة مكانه فئة (مخرج) نظيره (انحراف نسبة تركيبة عمل)
- أما في حال قياس كفاءة لأكثر من فئة نظيره (انحراف الكفاءة) وهما لدينا احتمالين:
- ١- في حال عدم وجود فائدة نظيره طريقة المتوسط في حساب انحراف الكفاءة وهي الطريقة
- ذكرت في المخطط السابق.
- ب- في حال وجود فائدة في الزمن في هذه الحالة يجب أن نوجد انحراف الزمن الصانع
- لايجاد انحراف الزمن الصانع نستخدم ما يلي:

انحراف الزمن الصانع = متوسط معدل الأجر المعياري (الزمن المعياري الصانع - الزمن الفعلي الصانع) (١٠٠)

\* ١٠٠ =  $\frac{\text{المتوسط المعدل المعياري}}{\text{الزمن المعياري}} \times 100$

ب- الزمن المعياري قبل الصانع (الفئة) - الزمن المعياري بعد الصانع

أ- معيار المسحوبات =  $\frac{\text{الزمن المعياري قبل الصانع}}{\text{الزمن المعياري قبل الصانع}}$

ج- الزمن المعياري الصانع = الزمن المعياري الصانع للإنتاج الفعلي  $\times$  معيار المسحوبات

د- الزمن الفعلي الصانع = الزمن الفعلي للإنتاج الفعلي - الزمن المعياري للإنتاج الفعلي

ملاحظة: ماذا يعني مخرج عمل ... ؟؟

بمعنى عامل محفز وممارسته عالية، يعمل على خط إنتاج معين (علم آلة معينة) وأيضاً هذا العامل أيضاً أعام حالته إما أن تبذل العامل أو ألقى خط الإنتاج، لذلك اضطر أن أضع عامل آخر مكانه، وهذا العامل مهماً ليس بنفس كفاءة العامل الأساسي





د هذه حالة استبدال فئة عماله فئة وهذه الفئة ليست بالضرورية بنفس المواصفات و  
الجزء والمباراة //

هذا معنى فروع عمل (عمال) و يختلف عن فروع المواد التي تعني خلط المواد  
الآن سنكمل مع الأمثلة الطبيعية ...

مثال قضيي ... 5 ...

تقوم إحدى بلتان الصناعية بإنتاج منتج معين من خلال مرحلتيه هما (س، ص) ولقد أظهرت  
سجلات التكاليف البيانات الخاصة بالأجور عن شهر شباط، كالآتي:

الأجور الفعلية المستحقة خلال الشهر:

المرحلة (س) - 2200 ساعة عمل صفائي بمعدل صفائي 3,5 ليرة للساعة

المرحلة (ص) - 1500 ساعة عمل صفائي بمعدل صفائي 3,75 ليرة للساعة

الأجور المصارية المقررة خلال الشهر:

المرحلة (س) - 2000 ساعة عمل مصياري بمعدل مصياري 3 ليرة للساعة

المرحلة (ص) - 1700 ساعة عمل مصياري بمعدل مصياري 3,5 ليرة للساعة

المطلوب:

- 1- حساب الأعراف الإجمالي للأجور والمباشرة وتحليله لإدخالها لهم والمكونة
- 2- إثبات القيمة والمجازبي اللازم







الحل =  $\text{الانحراف الإجمالي} = \text{التكلفة المعيارية} - \text{التكلفة الفعلية}$

\* يجب الانحراف لكل فئة مع الفئات على حدى ..

- الانحراف الإجمالي للفئة (س) =  $\text{التكلفة المعيارية} - \text{التكلفة الفعلية}$

$$= (\text{الزمن المعياري} \times \text{معدل الأجر المعياري}) - (\text{الزمن الفعلي} \times \text{معدل الأجر الفعلي})$$

$$= (3 \times 2000) - (3,5 \times 2200)$$

$$= 6000 - 7700$$

$$= -1700 \text{ (انحراف الفئة (س))}$$

نسمي (انحراف سالب) وبالتالي هو غير ملائم للمشروع

وهو غير صالح للمشروع؛ لأنه يزيد من السعر، ويقال من إيجابته.

$$\text{انحراف الفئة (د)} = (3,5 \times 1700) - (3,75 \times 1500)$$

$$= 5950 - 5625$$

$$= +325$$

نسمي (انحراف موجب) وهو ملائم للمشروع لأنه يزيد من إيجابته.

$$\leftarrow \text{الانحراف الإجمالي} = (-1700) + (+325)$$

$$= -1375$$

\* الانحراف الإجمالي للأجور يتم تحليله إلى فئونه النوعية:

انحراف معدل الأجر ← انحراف زمن الأجر





أ- اخلاف معدل الأجر:

$$* \text{ للفترة (س) } = 2200 (3,5 - 3)$$

$$= \boxed{1100 -}$$

$$* \text{ للفترة (ص) } = 1500 (3,75 - 3,5)$$

$$= \boxed{375 -}$$

$$\Leftarrow \text{ اخلاف معدل الأجر } = (-1100) + (-375)$$

$$= \boxed{-1475}$$

ج- اخلاف زمن الأجر:

$$* \text{ للفترة (س) } = 3 (2200 - 2000)$$

$$= \boxed{600 -}$$

$$* \text{ للفترة (ص) } = 3,5 (1500 - 1700)$$

$$= \boxed{700 +}$$

$$\Leftarrow \text{ اخلاف زمن الأجر } = (-600) + (+700)$$

$$= \boxed{100 +}$$

\* للتأكد من أن حلتنا صحيح يجب أن يكون اخلاف معدل الأجر + اخلاف زمن الأجر يساوي الاخلاف الإجمالي للأجر.

$$= (-1475) + (+100) = \underline{\underline{-1375}}$$

والحل صحيح





\* ملاحظة بالنسبة للصود المحاسبية وهو ينطبق على المواد المبسرة والأجور المبسرة

- الانحراف السالب مدين ، و الانحراف الموجب دائر  
 (غير الملائم) (الملائم)

لذلك في الصود المحاسبية دائماً التكلفة المعيارية مع الانحرافات السالبة في الطرف المدين  
والتكلفة الفعلية مع الانحرافات الموجبة في الطرف الدائن

الطلب الثاني : سجل الصود المحاسبية التالية :

« للضقة »

مذكرتين

6000	ح/ التكلفة المعيارية
600	ح/ انحراف زمن الأجر
1100	ح/ انحراف معدل الأجر
7700	ح/ التكلفة الفعلية

« للضقة »

مذكرتين

5950	ح/ التكلفة المعيارية
375	ح/ انحراف معدل الأجر

إلى مذكرتين

5625	ح/ التكلفة الفعلية
700	ح/ انحراف زمن الأجر

## مثال تطبيقي 6

- يتطلب إنتاج الوحدة الواحدة من السلعة (س) ثلاث فئات من العمال بالأزمنة والمعدلات للمصاريف للأجور التالية:

فئة العمال	الزمن للمصاري	المعدل المصاري	التكلفة الحدية للأجور
أ	25 ساعة	5 ليرة	125 ليرة
ب	15 ساعة	4 ليرة	60 ليرة
ج	10 ساعة	3 ليرة	30 ليرة
	50 ساعة		215 ليرة

- ونظراً لتفريق بعض العمال وإحلال آخريين مكانهم، فقد أظهرت سجلات التكاليف البيانات التالية للعمل في إنتاج 5/1 وحدات من السلعة (س) خلال أحد الأسابيع الإنتاجية كالآتي:

فئة العمال	الزمن الفعلي	المعدل الفعلي	التكلفة الفعلية للأجور
أ	75 ساعة	5,2 ليرة	390 ليرة
ب	135 ساعة	4,2 ليرة	567 ليرة
ج	90 ساعة	3,2 ليرة	288 ليرة
	300 ساعة		1245 ليرة



- المطلوب: ١- حساب الانحراف الإجمالي للأجور المباشرة وتحليله إلى عناصره المكونة.  
٢- إثبات الصلة الخارجية للأنزيم.

الحل

ملاحظة: في هذا السؤال أعطينا البيانات المصارية لـ 3 فئات من العمال (وحدات)،  
بينما البيانات المفضلة لـ 5 وحدات. لذلك يجب أن نضرب البيانات المصارية بمحدد  
ولكن لـ 5 وحدات.

فئة العمال	الزمن المصاري	المعدل المصاري	ن. مصارية للأجور
أ	$25 \times 5 = 125$	5	625
ب	$15 \times 5 = 75$	4	300
ج	$10 \times 5 = 50$	3	150
	<u>250</u>		<u>1075</u>

\* الانحراف الإجمالي للأجور = الكلفة المصارية للأجور - الكلفة الفعلية للأجور

$$1245 - 1075 =$$

$$170 =$$

الآن: نحلل الانحراف الإجمالي إلى عناصره المكونة ← انحراف معدل الأجر  
← انحراف زمن الأجر

أ- انحراف معدل الأجر





$$\text{الفئة } P - 75 = (5,2 - 5) 15 -$$

$$\text{الفئة } B - 135 = (4,2 - 4) 27 -$$

$$\text{الفئة } J - 90 = (3,2 - 3) 18 -$$

$$\leftarrow \text{انحراف معدل الأجور المباشرة} = 60 -$$

٢- انحراف الزمن ...

$$\text{الفئة } P - 5 = (125 - 75) 250 +$$

$$\text{الفئة } B - 4 = (135 - 75) 240 -$$

$$\text{الفئة } J - 3 = (90 - 50) 120 -$$

٥ وحدات وبيد ٣ وحدات

$$\leftarrow \text{انحراف زمن الأجور المباشرة} = 110 -$$

فتأكد: انحراف معدل الأجور + انحراف زمن الأجور = الانحراف الإجمالي للأجور

$$\underline{\underline{170 -}} = (60 -) + (110 -)$$

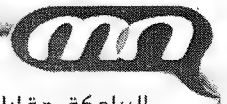
والحل صحيح ...

\* الآن نحل انحراف الزمن إلى عناصر P الملونة  $\leftarrow$  انحراف نسبة تركيبة العمل (مزدج)  
 $\nwarrow$  انحراف الكفاءة

٩- انحراف نسبة تركيبة العمل

\* انحراف نسبة تركيبة العمل = التكاليف الفعلية على أساس المزدج لمعياري - التكاليف الفعلية على أساس

المزدج الفعلي







### \* الطرف الأول من المعادلة .....

الفترة	الوزن الضاهي الكلي	نسبة الزكبة المعيارية	المعدل المعياري	النكافيف الضفلية على أساس المزج المعياري
أ	300	$\frac{25}{50}$	5	750
ب	300	$\frac{15}{50}$	4	360
ج	300	$\frac{10}{50}$	3	180
				1290

ملاحظة: نسبة الزكبة المعيارية في هذه الحالة لا تختلف لو أخذنا 3 وحدات أول 5 وحدات .....

$$\frac{125}{250}$$

\* نأخذنا 5 وحدات يكون : ← الفترة ب -  $\frac{125}{250}$

$$\frac{75}{250}$$

← الفترة ب -  $\frac{75}{250}$

$$\frac{50}{250}$$

← الفترة ج -  $\frac{50}{250}$

### \* الطرف الثاني من المعادلة .....

الفترة	الوزن الضاهي الكلي	نسبة الزكبة الضفلية	المعدل المعياري	النكافيف الضفلية على أساس المزج الضفلي
أ	300	$\frac{75}{300}$	5	375
ب	300	$\frac{135}{300}$	4	540
ج	300	$\frac{90}{300}$	3	270
				1185

$$\leftarrow \text{الخلاف نسبة تركيبة العمل} = 1290 - 1185 = \boxed{105 +}$$





## ٢ - انحراف الكفاءة ...

انحراف الكفاءة = متوسط معدل الأجر المعياري  $\times$  (مجموع الزمن المعياري - مجموع الزمن الضايع)

$$* \text{ متوسط معدل الأجر المعياري} = \frac{215}{50} = 4,3$$

« انحراف الكفاءة =  $4,3 \times (300 - 250)$

$$= 215 -$$

التأكد: انحراف نسبة تركيبة العمل + انحراف الكفاءة = انحراف زمن الأجر

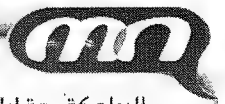
$$105 + (215 -) = \underline{\underline{110}}$$

« ونجمل النتيجة المحاسبية الآتية:  
مصدر مذكورين

1075	ح/ التكلفة للمصاريف
60	ح/ انحراف معدل الأجر
110	ح/ انحراف زمن الأجر
1245	ح/ التكلفة الفعلية

مثال تطبيقي ... 7 ...

- أثبتت دراسة الحركة والزمن أن تركيبة العمل المعياري لإنتاج إحدى السلع تكون ما:





اليد العاملة	الزمن المعياري	المعدل المعياري	التكلفة المعيارية
فئة P	2000 ساعة	4 ليرة	8000 ليرة
فئة B	4000 ساعة	1 ليرة	4000 ليرة
	6000 ساعة		12000 ليرة

- نتيجة لهذا العمل تحصل المنشأة على (100) وحدة من هذه السلعة بزمن إنتاج معياري قدره (48) ساعة للسلعة الواحدة (\*\*)

- وعند الانتهاء من الأمر الإنتاجي الخاضع لهذه السلعة، أظهرت سجلات التكاليف البيانات الفعلية لأزمنة العمل على هذا الأمر الإنتاجي كالآتي:

اليد العاملة	الزمن الفعلي	المعدل الفعلي	التكلفة الفعلية
فئة P	2400 ساعة	3,8 ليرة	9120 ليرة
فئة B	3600 ساعة	2,1 ليرة	7560 ليرة
	6000 ساعة		16680 ليرة

- كما بلغ العدد الفعلي للوحدات المنتجة (15) وحدة

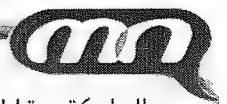
(المطلوب):

١- حساب الانحراف الإجمالي لتكلفة اليد العاملة، ثم تحليله تحليلًا نوعيًا بافتراض وجود

علاقة إجمال بين فئات العمال

٢- إثبات الفيد المحاسبي اللازم

(\*\*) أي أن معيار الزمن الخاص بإنتاج سلعة واحدة يقف عند (12) ساعة من المسوحات الطبيعية





(الحل)

\* المشكلة في هذه المسألة أنه لدينا بيانات معيارية لـ ١٥٠ وحدة  
وأنه لدينا بيانات فعلية لعدد الوحدات المنتجة (٩٥) فمن هذا أن كل  
البيانات المحسوبة لـ ١٥٠ وحدة تُعتبر على أساس (٩٥) وحدة

$$\text{* الزمن المعياري: } \frac{6000}{100} = 60 - 12 \text{ ساعة} = 48 \text{ ساعة}$$

↓  
« الفائض الطبيعي »

بما أن التكلفة المعيارية محددة لإنتاج ١٥٠ وحدة وأن الإنتاج الفعلي يبلغ (٩٥ وحدة)  
فإنه حساب التكلفة المعيارية لهذا الإنتاج الفعلي كالآتي:

الفترة - P + كل 2000 ساعة «زمن معياري» تغطي ١٥٠ وحدة  
كل ١ ساعة تغطي ٩٥ وحدة

$$1900 \text{ ساعة} = \frac{95 \times 2000}{100}$$

الفترة - ب - كل 4000 ساعة تغطي ١٥٠ وحدة  
كل ١ ساعة تغطي ٩٥ وحدة

$$3800 \text{ ساعة} = \frac{95 \times 4000}{100}$$

- تصبح بيانات إنتاج (٩٥ وحدة) كالآتي:

البيانات	الزمن المعياري	المعدل المعياري	التكلفة المعيارية
الفترة (P)	1900 ساعة	٤ ليرة	7600 ليرة
الفترة (ب)	3800 ساعة	١ ليرة	3800 ليرة

11400 ليرة

5700 ساعة





\* الانحراف الإجمالي للأجور = التكلفة المباشرة - التكلفة الضمنية

$$16680 - 11400 =$$

$$\boxed{5280} =$$

• خلال الانحراف الإجمالي إلى عناصرهم المكونة.

أ - انحراف معدل الأجور:

$$\text{للفتة - p - انحراف المعدل} = 2400 = (3,8 - 4)$$

$$\boxed{480 +} =$$

$$\text{للفتة - ب - انحراف المعدل} = 3600 = (2,1 - 1)$$

$$\boxed{3960} =$$

$$\Leftarrow \text{انحراف المعدل} = 480 + (3960 -) = \boxed{3480}$$

ج - انحراف زمن الأجور:

$$\text{للفتة - p - انحراف الزمن} = 4 \times (2400 - 1900) = \boxed{2000 -}$$

$$\text{للفتة - ب - انحراف الزمن} = 1 \times (3600 - 3800) = \boxed{200 +}$$

$$\Leftarrow \text{انحراف زمن الأجور} = 2000 - 200 + = \boxed{1800 -}$$

• خلال انحراف الزمن إلى عناصرهم المكونة.

← انحراف نسبة تركيبة العمل

← انحراف الوقت الصانع (دوليس الكفاءة) لأنه في هذه الحالة يوجد لدينا عاملان

[صناع]





أ- انحراف نسبة تركيبة العمل = التكاليف الفعلية على أساس المزج - التكلفة الفعلية على أساس المزج  
المعياري

الطرف الأول:

الفئة	الزمن الفعلي الكلي	نسبة التكلفة المعيارية	المعدل المعياري	التكاليف الفعلية على أساس المزج المعياري
أ	6000 ساعة	$\frac{1900}{5700}$	4	8000
ب	6000 ساعة	$\frac{3800}{5700}$	1	4000

12000

ملاحظة: وهنا أيضاً نلاحظ أن نكتب نسبة التكلفة المعيارية من 100 وحدة أو 5 و 95 وحدة لا فرق  
هناج الجدول عوضنا عن 95 وحدة،  
ولو أردنا أن نعوضنا عن 100 وحدة يكون ← فئة P -  $\frac{2000}{6000}$   
← فئة B -  $\frac{4000}{6000}$

الطرف الثاني:

الفئة	الزمن الفعلي الكلي	نسبة التكلفة الفعلية	المعدل المعياري	التكاليف الفعلية على أساس مزج فعلي
P	6000 ساعة	$\frac{2400}{6000}$	4	9600
B	6000 ساعة	$\frac{3600}{6000}$	1	3600

13200

← انحراف نسبة تركيبة العمل = 13200 - 12000 = 1200







## ج - انحراف الوقت الصناعي

متوسط معدل الأجر المعياري  $\times$  (الزمن المعياري الصناعي - الزمن الفعلي الصناعي)

$$\text{أ - متوسط الأجر المعياري} = \frac{\text{التكلفة المعيارية لوقت العمل}}{\text{الزمن المعياري لوقت العمل}} = \frac{12000}{6000} = 2$$

$$2 = \frac{11400}{5700} \approx$$

ج -

$$\text{ب - صيار المسحوبات} = \frac{48 - 60}{60} = \frac{12}{60} = 20\% \text{ « الفقد »}$$

ب - الزمن المعياري الصناعي = الزمن المعياري الصناعي للإنتاج الفعلي  $\times$  صيار المسحوبات

$$= 60 \times 95 \times 20\% = 1140$$

ج - الزمن الفعلي الصناعي = الزمن الفعلي للإنتاج الفعلي - الزمن المعياري للإنتاج الفعلي

$$= 6000 - (4.8 \times 95)$$

$$= 6000 - 4560$$

$$= 1440$$

$$\Leftarrow \text{انحراف الوقت الصناعي} = 2 (1440 - 1140)$$

$$= 2 (300)$$

$$= 600$$

سواء كان انحراف غير ملائم

- تسجيل القيمة المحاسبية أصبح واضحاً





مصرف كورين

ح/ التكلفة المعيارية للأجور المباشرة	11400
ح/ معدل الأجور المباشرة	3480
ح/ زمن الأجور	1800
إلى ح/ التكلفة الفعلية للأجور المباشرة	16680

\* مثال

- ضمايلي مصاريف الأجور اللازمة لتنفيذ البرنامج الإنتاجي المقرر في الخطة لإنتاج 1000 وحدة / :

الزمن المعياري لإنتاج 1000 وحدة	2 ساعة لكل وحدة
معدل الأجر المعياري للساعة	30 ليرة
معدل المجموعات المعيارية الطبيعية	5% من الزمن المعياري

- وبعد إنجاز العمل المقرر تبين أن البيانات الفعلية هي كما يلي :

2200 ساعة ، بمعدل أجر الساعة 32 ليرة .

- ولدى تحليل بطاقات الوقت تبين أن الزمن الفعلي المُستغل في الإنتاج هو 1800 ساعة /  
وأنه الزمن الباقي يتضمن المجموعات الطبيعية والمجموعات غير الطبيعية .

\* المطلوب :

١- تحديد الانحراف الإجمالي للأجور وتحليله تحليلًا ثنائيًا .

٢- إعادة تحليل الانحراف الإجمالي وتحليل انحراف المجموعات إلى :





هـ الخراف الزعن الصافي المتفل في الإنشاج ، وخراف المسومات ، وخراف معدل  
الأجر الصافي المتفل في الإنشاج ، وخراف المقابل للمسومات  
هو تحليل الخراف المسومات إلى خراف المسومات الطبيعية وغير الطبيعية

تقريباً  
الأفئلة الطبيعية هي عبارة عن 7 أفئلة / أعطها الدكتور على ورقة خارجية ،  
ثمما بجلد وبقي فقط المثال الطبيعي رقم 4 /

- في المحاضرة القادمة سنقوم بحل المثال المدرج أعلاه ، إضافة إلى المثال رقم 19 /  
صفحة 127 / في الكتاب ، والمثال الطبيعي رقم 4 / من الورقة الخارجية ...

نتابع في المحاضرة القادمة ...

انتهت المحاضرة الخامسة



مسألة الخير...

- تحدثنا في محاضراتنا السابقة عن...

\* معايرم للمواد للمباشرة وتحليل انحرافات

\* معايرة الأجور للمباشرة وتحليل انحرافات

إذًا: للمجور الأساس هو المعايرم

- كيف نضع معيار؟

- وما هي صفات المعيار؟

حيث ذكرنا أن المعيار أداة قياس دوّمل المتر...

وهذا المعيار هو مخرج بناءً على دراسات هندسية، فنية...

وتحدثنا عن المعيار المثالي وهو أن الإفّتاح يتكوّن من عناصر بالمواصفات المطلوبة

[ السعر المطلوب - الجودة المطلوبة - أهور اليد العاملة - المواصفات المطلوبة - توفر

المطابقة - الصيانة الدورية للآلات ... ]

هذه المواصفات كلها بالعالم العربي نادرًا ما تتوفر لذلك نحّي هذا المعيار مثالي ددقري





• وأيضاً قلنا أن المعيار يجب أن يكون واقعي بمعنى يأخذ الظروف المحيطة بعين الاعتبار [السيار الكهربائي ممكن ينقطع - مادة ممكنة تتفقد]

• ووضعنا للمعيار الأساسي الذي تم وضعه بناءً على مجموعة دراسات .  
وقلنا أن الهدف من التكاليف المعيارية معرفة الانحرافات التي تحصل وما هو السبب وراء ذلك وبالتالي معرفة الحل الذي يجب اتخاذ.

• هنا يظهر دور المحاسب حيث يستطيع أن يُعَلِّق ما هو سبب الانحراف ومن المسؤول عليه وما هو الحل، حيث أنه في كثير من الأحيان نتيجة تقدير المعيار تحدث أخطاء خارجة عن إرادة من وضع المعيار أو عن الأمور المطلوبة وبالتالي يظهر أن يغير المعيار.

• على سبيل المثال: وضعنا معيار للقوى المحركة وقلنا أن لتر المازوت مثلاً يبلغ ٦٠ لترية ووضعنا للمعيار على هذا الأساس وبعد فترة من تطبيق هذا المعيار أثناء العام أصبح لتر المازوت يبلغ ٨٠ لترية . معناه أصبح هذا المعيار الأساسي غير صحيح وبالتالي يجب أن نعدله أو أن نلغي المعيار الأساسي ونضع معياراً أساسياً جديداً مراعيًا الظروف الخارجية المحيطة، وإلغاء المعيار ووضع معيار من جديد عملية طويلة لذلك في أغلب الأحيان يتم إجراء تعديلات على المعيار الأساسي، ومن خلال التعديل يتواجد ثلاث مداخل:

أ- للمدخل الأول للتعديل ...

هو أن المعيار الأساسي إذا أردنا التعديل فيه // نتجاهل التعديل //  
بمعنى نتجاهل التعديل ونبقى على المعيار الأساسي

ب- للمدخل الثاني للتعديل ...

يقول // نتجاهل المعيار الأساسي //





مفهوم أصبح لدينا إعلانية أنه نقطة المصير الأساسي ← إما بشكل دائم  
أو بشكل مؤقت

ونقطة على التعديل

• على سبيل المثال، مصنع فيه خط إنتاج، وخط الإنتاج هذا سيكون حائز للمصنع،  
ففي هذه الحالة يجب أن يُتخذ إجراء وقرار:

• إما أن نوقف هذا الخط

• أو أن نتابع فيه.

وفي حال إيقاف هذا الخط سيمر نقطة إغلاق المصنع.

• ونقطة الإغلاق تقع قبل نقطة القادول.

نقطة القادول: هي نقطة التقاء الإيرادات مع المصاريف، وبالمثل هذه النقطة  
لا تحققه لا ربح ولا خسارة، وكل شيء يقع فوق هذه النقطة  
يكون واقع في منطقة الأرباح، وكل ما يقع تحته يكون في منطقة  
الخسائر..

سؤال: لماذا تكون نقطة إغلاق المصنع واقعة قبل نقطة القادول؟

• لأنه لدينا التكاليف الثابتة معروفة، ← تكاليف ثابتة نقدية  
← تكاليف ثابتة دفترية

وحتى نستبعد التكاليف الثابتة الدفترية، وبالمثل تأتي نقطة إغلاق المصنع قبل نقطة  
القادول، ولأننا لدينا التكاليف الثابتة بنوعها في هذه الحالة ستطابق نقطة الإغلاق  
مع نقطة القادول.

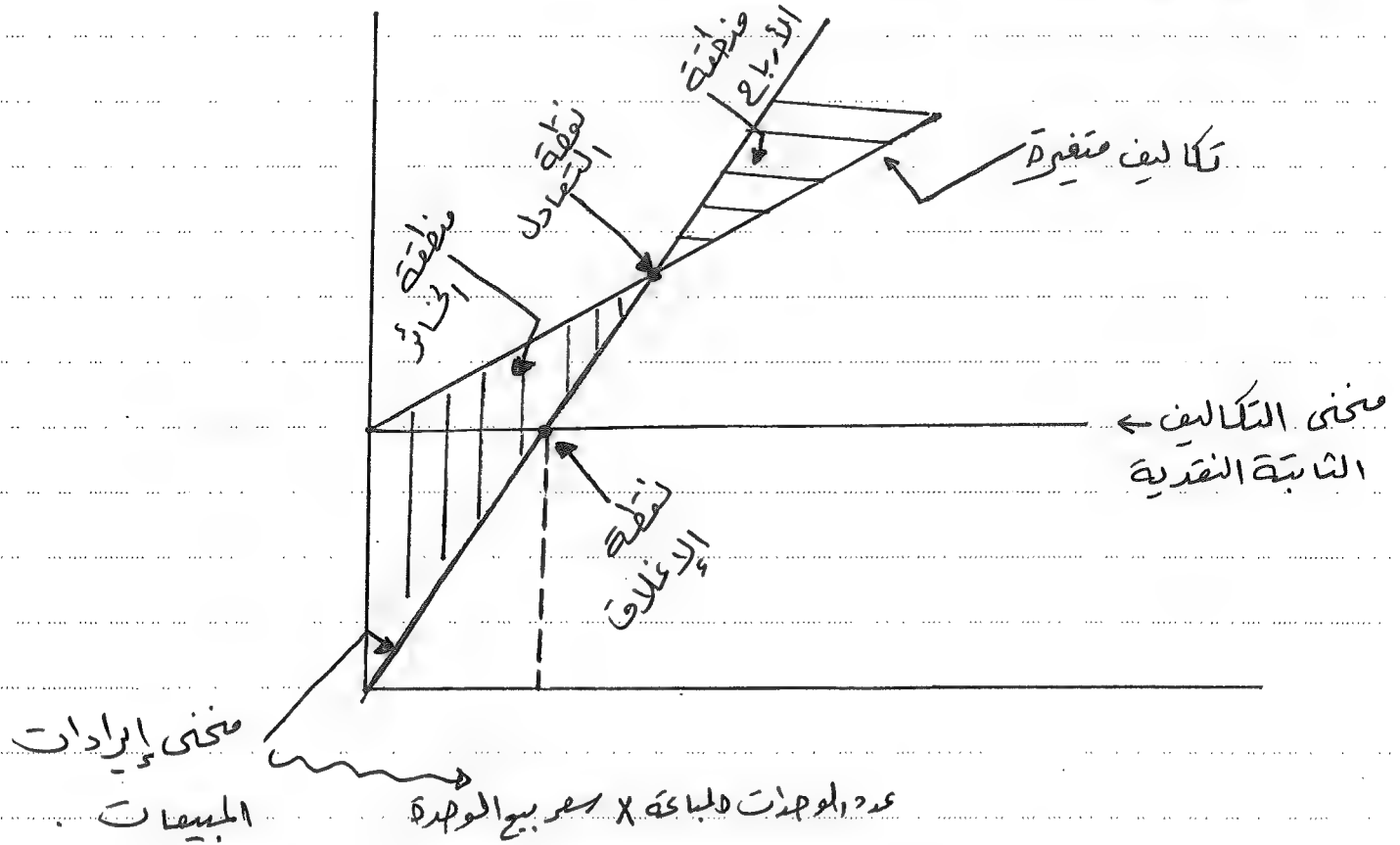






• المشكلة عندما نقوم بعملية إخلافة ... هل المصنع سيقبى ينتج أم لا ؟  
 - سنحقق هنا أثر هذا الأمر جميعاً ، لكنه يغطي الجزء المستوجب دفعه فيكون لدينا  
 هنا أمل أن نتبين عمل هذا الخط .  
 - أما إذا لم يعد هذا الخط يغطي ما يتوجب دفعه ففي هذه الحالة نتخذ قرار  
 أن نوقف هذا الخط ، إما بكون دائم أو بكون مؤقت .

★ توضيح لنقطة الإغلاق ونقطة التعادل ...



٣. المدخل الثالث للتقدير ...

يقول // مراعاة التقدير // أي في هذه الحالة نفقد المعيار الأساسي  
 ونفقد الوقت نأخذ التقدير «د التقدير» بعين الاعتبار .





والتمثال للتطبيق رقم 141 من اللوحة الخارجية موضوع هذه الفاية .

تمثال تطبيق 4 ...

- أظهرت بطاقة التكاليف للمصاريف لإنتاج وحدة واحدة من اللعبة (س) مزيج للمواد الأولية التالية :

- المادة الأولية (أ) : 6 كغم بعرصاري 3 ليرة / كغم

- المادة الأولية (ب) : 9 كغم بعرصاري 2 ليرة / كغم

- المادة الأولية (ج) : 5 كغم بعرصاري 4 ليرة / كغم

• ويجب عدم توفير الكمية اللازمة من المادة الأولية (ج) ، تقرر تعديل المزيج للمصاريف كميًا مع الاحتفاظ بمواصفات وجود اللعبة (س) ليصبح المزيج للمصاريف المعدل كالآتي :

- المادة الأولية (أ) : 6 كغم

- المادة الأولية (ب) : 10 كغم

- المادة الأولية (ج) : 4 كغم

• وفي نهاية الفترة الزمنية ، أظهرت سجلات التكاليف البيانات القطعية التالية لإنتاج ( 100 ) وحدة من اللعبة (س) :

- المادة الأولية (أ) : 800 كغم بعرصاري 3,1 ليرة / كغم

- المادة الأولية (ب) : 900 كغم بعرصاري 1,9 ليرة / كغم

- المادة الأولية (ج) : 300 كغم بعرصاري 4,2 ليرة / كغم



## المطلوب

١- حساب الانحراف الإجمالي وتحليله إلى عناصره النوعية على اعتبار أن القيد دائم وتقييم هذا المدخل.

٢- حساب الانحراف الإجمالي وتحليله إلى عناصره النوعية على اعتبار أن القيد مؤقت، وتقييم هذا المدخل.

الحل

ملاحظة: القيد ليس بالضرورة أن يكون على المصارف، لكن يمكن أن يكون في نقاط مصفحة فقط.

أولاً: سنقوم بحل التمرين وفق مدخل القيد الثاني // تجاهل المصارف الأساسية //

\* الانحراف الإجمالي = التكلفة للمصارف ١٥٥ وحدة - التكلفة للفضيلة لهذا المصارف وفق المصارف المعدل

الطرف الأول من المعادلة: التكلفة للمصارف وفق المصارف المعدل (١٥٥ وحدة)

العدد	القيمة للمصارف ١٥٥ وحدة	العدد للمصارف	التكلفة للمصارف المعدلة
أ	$100 \times 6$	3	1800
ب	$100 \times 10$	2	2000
ج	$100 \times 4$	4	1600
	<u>2000</u>		<u>5400</u>

\* الطرف الثاني من المعادلة: التكلفة الفعلية

المادة	الكمية الفعلية لـ ١٥٠ وحدة	السعر الفعلي	التكلفة الفعلية
أ	800	3,1	2480
ب	900	1,9	1710
ج	300	4,2	1260
	2000		5450

$$\text{الاغراف الإجمالي} = 5400 - 5450 = \boxed{50-}$$

\* نقوم بتحويل الاغراف الإجمالي إلى عناصره المكونة

(P) - اغراف سعر المواد = كمية فعلية (السعر المعياري - السعر الفعلي)

- نخب اغراف سعر كل مادة على حدى

$$* \text{اغراف سعر المادة (أ)} = 800 (3 - 3,1)$$

$$= \boxed{80-}$$

$$* \text{اغراف سعر المادة (ب)} = 900 (2 - 1,9)$$

$$= \boxed{90+}$$

$$* \text{اغراف سعر المادة (ج)} = 300 (4 - 4,2)$$

$$= \boxed{60-}$$

$$\leftarrow \text{اغراف سعر المواد} = 80 - 90 + (60 -) = \boxed{50-}$$



منه نستخرج من هنا عبارة نستخرج أن الخراف الكمية = ∴  
بما أن الخراف السعر = 50 - وهو نفس الخراف الإجمالي

سنتابع الحل

ب - الخراف الكمية = السعر المصاري (الكمية المصارية - الكمية الفعلية)  
\* ونجيب الخراف الكمية لكل مادة على حدى

$$* \text{خراف كمية المادة (أ)} = 3 (800 - 600) = \boxed{600 -}$$

$$* \text{خراف كمية المادة (ب)} = 2 (900 - 1000) = \boxed{200 +}$$

$$* \text{خراف كمية المادة (ج)} = 4 (300 - 400) = \boxed{400 +}$$

$$\leftarrow \text{خراف الكمية} = 400 + 200 + 600 - = \boxed{0}$$

$$\text{خراف السعر} + \text{خراف الكمية} = \text{الخراف الإجمالي}$$

$$50 - = 0 + 50 -$$

\* خلال الخراف الكمية إلى هنا مظهر المكونة

٢ - الخراف نسبة مزيج المواد = التكلفة الفعلية على أساس نسبة المزيج المصاري

( - )

التكلفة الفعلية على أساس نسبة المزيج المصاري





### \* الطرف الأول من المعادلة

كميات فضلة كلية	نسبة المزج المعياري	السعر المعياري	ت. ف. على أساس المزج المعياري
أ	2000	$\frac{600}{2000}$	3
ب	2000	$\frac{1000}{2000}$	2
ج	2000	$\frac{400}{2000}$	4
			5400

### \* الطرف الثاني من المعادلة

كميات فضلة كلية	نسبة المزج الفضلي	السعر المعياري	ت. ف. على أساس المزج الفضلي
أ	2000	$\frac{800}{2000}$	3
ب	2000	$\frac{900}{2000}$	2
ج	2000	$\frac{300}{2000}$	4
			5400

← انحراف مزيج المواد = 5400 - 5400 = 0

ب) انحراف الفلّة = متوسط السعر المعياري (مجموع الكميات - مجموع الكميات)   
 المصيرية المعدلة الفضلة   
 التكلفة المصيرية المعدلة   
 الكمية المصيرية







$$\boxed{2,7} = \frac{54,00}{2000} = \text{متوسط السعر المعياري}$$

$$\leftarrow \text{انحراف الفلة} = 2,7 (2000 - 2000) = \boxed{0}$$

$$\text{انحراف التكلفة} = \text{انحراف نسبة الميزج} + \text{انحراف الفلة}$$

$$0 + 0 = 0$$

\* الآن نقوم بالحل على اعتبار أن التقديل مؤقت

ملاحظة على الحل

• يجب بداية الانحراف الإجمالي بالمقارنة بين التكلفة للمعيارية وفوق الأساس القديم وبين التكلفة الفعلية

• ثم نحلل هذا الانحراف الإجمالي إلى قسمين:

١- انحراف التقديل: بالمقارنة بين المعيار الأساسي القديم والمعيار للمعدل الجديد

٢- انحراف إجمالي: بالمقارنة بين التكلفة للمعيارية وفق المعيار الأساسي وبين التكلفة الفعلية

وبذلك يكون قد حدد أثر التقديل من ناحية واعتمد المعيار للمعدل الجديد

\* هذا لدينا استقرام ، ما هي الغاية من تقديل معيار وما الهدف منه ؟

• هناك هدف أساسي يعود إلى محاولة المسؤولية وتقييم الأداء ، لأنه الهدف الأساسي لمعرضة الانحراف وأسبابه والمسؤولين عنه وبالتالي عن هذه النقطة يتم تقييم الأداء ومحاسبة المسؤولية





أولاً : الاغراف الإجمالي : « نأخذ المصار الأساسية قبل التعديل ونقارنه مع الفعلي »

الاجراف الإجمالي = التكلفة المصارية وفق المصار الأساسي - التكلفة الفعلية

الطرف الأول : التكلفة المصارية وفق المصار الأساسي .

المادة	كمية مصار ١٥٥ وحدة	السعر المصارى	التكلفة المصارية
أ	100 X 6	3	1800
ب	100 X 9	2	1800
ج	100 X 5	4	2000
			5600

الطرف الثاني : التكلفة الفعلية

المادة	كمية فعلية ١٥٥ وحدة	السعر الفعلي	التكلفة الفعلية
أ	800	3,1	2480
ب	900	1,9	1710
ج	300	4,2	1260
			5450

← الاغراف الإجمالي = 5600 - 5450 = 150 + وهذا اغراف موجب « ملائم للمشروع »





ثانيًا: انحراف التقدير: «تقاربه بين المصير القديم والمصير الجديد»

انحراف التقدير = السعر المصيري (كمية مصيرية أساسية - كمية مصيرية معدلة)

للمادة (أ) - انحراف التقدير 3  $(600 - 600) = 0$

للمادة (ب) - انحراف التقدير 2  $(900 - 1000) = -200$

للمادة (ج) - انحراف التقدير 4  $(400 - 500) = -400$

← انحراف التقدير =  $400 + 200 - 200$

انحراف موجب «علامته للمشروع»

... التقدير أدى إلى انحراف إيجابي قدره (200) ولو تم تجاهل أثر هذا التقدير لأعتبر هذا الانحراف الإيجابي ناجماً عن كفاءة دالما وليس عن أدائها وهذا أمر مخالف للواقع ومخالف لشروط الموضوعية في تقييم الأداء ومحاسبة المسؤولية.

ملاحظة

\* فكرة بسيطة

اللائحة له نوعان ← تام ← غير تام (تحت التصنيف)

ما يتعلق بموضوعنا «الاجور» على سبيل المثال: لدينا عدد معين من الوحدات،

مثلاً 100 وحدة مستوى إتمام 100٪

وكذلك 50 وحدة مستوى إتمام 80٪





فكل مستوى الإنتاج  $\times$  الصناعة أول المدّة (تحت التفصيل)  
مستوى الإنتاج  $\times$  الصناعة آخر المدّة

- شرح المكمل : يعني ادّيش لازم أضيف لمدّة اللعبة تحت الصنع حتى تصبح تامة.

أما مستوى الإنتاج : يعني ادّيش تمّ الصرف على هذه اللعبة من عناصر التكاليف حتى أصبحت تامة.

• هناك سلاح يكون مستوى إنتاجه ١٥٥ كما ذكرنا معناه أخذت كل حاجته من عناصر الإنتاج. (د نظرب عدد الوحدات المنتجة : ١٥٥ [١٥٥ هو مستوى إنتاج] فنصل على الوحدات تامة الصنع.)

• المشكلة تظهر في الصناعة تحت التصنيع حيث يكون لدينا "د مكمل مستوى الإنتاج".

فطريقاً لهذه الفكرة سنناقش المثال التالي.

مثال

- انعقدت إحدى الشركات الصناعية الريكل المعيارى للحالة الشريّة عند إعداد خطة السوية لعام ٢٠١٢ كالآتي :

فئات العمال

عمال الفئة (أ)	٦٥٥ ساعة	بمعدل معيارى ٨٥٥ قرش للساعة
عمال الفئة (ب)	٥٥٥ ساعة	بمعدل معيارى ٧٥٥ قرش للساعة
عمال الفئة (ج)	٧٥٥ ساعة	بمعدل معيارى ٥٥٥ قرش للساعة

وينتج عن هذا الريكل المعيارى للحالة الشريّة (٥٩٥ وحدة) هذا السلفة (ع) و  
برزن معيارى قدره (٢,٥ ساعة) للسلفة الواحدة.





وفي نهاية شركائون الثاني لعام ٢٠١٢ تبينه مايلي :

١- بلغت الأجر الضميمة لشركائون الثاني كالتالي :

- عمال الفئة (أ) 750 ساعة عمل ففاني ومعدل ففاني 900 قرش للساعة .

- عمال الفئة (ب) 600 ساعة عمل ففاني ومعدل ففاني 820 قرش للساعة .

- عمال الفئة (ج) 500 ساعة عمل ففاني ومعدل ففاني 600 قرش للساعة .

٢- كانت بيانات الإنتاج الدورة المتعلقة بالعمالة الشريفة كمايلي :

(أ) - كانت عدد وحدات تحت التصنيع في أول شركائون الثاني ( 80 وحدة ) من السعة

(ع) وبسوى تشكيل ( 40 ٪ ) من الأجر المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة

أما المواد الأولية فتدخل بالكامل في بداية عملية التصنيع .

(ب) - بلغ عدد وحدات تحت التصنيع في آخر شركائون الثاني ( 70 وحدة ) من السعة (ع)

بستوى تشكيل ( 40 ٪ ) لكل من الأجر المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة

أما المواد الأولية فتدخل بالكامل في بداية عملية التصنيع .

(ج) - بلغ عدد الوحدات تامة الصنع من الوحدات الجديدة والتي تم البدء بإنتاجها خلال

شركائون الثاني ( 400 وحدة ) من السعة ( ع )

- إضافة إلى إتمام مخزونه تحت الصنع لأول الدورة بحيث يصبح مجموع الوحدات تامة الصنع

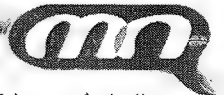
( 840 وحدة ) تم تحويلها إلى مخازنه للإنتاج للعام .

\* المطلوب :

(أ) حساب الأجر الإجمالي للأجر المباشرة عن شركائون الثاني وتحليله

ب) مكوناته النوعية اللازمة .

(ج) إثبات القيمة المحاسبية ..





ملاحظة... غالبية (الصناعات) الزراعية - صناعة لوم - صناعة الخشب...

المادة الأولية تدخل بالكامل في بداية عملية التصنيع

- مرصنا سابقاً:

١- مواد مباشرة + أجور مباشرة = التكلفة الأولية (المباشرة)

٢- أجور مباشرة + تكاليف غير مباشرة = تكلفة التحويل

• بالنسبة لإثبات المصداقية، فلما بدأنا نستخدم طريقة التحويل الكامل بحيث:

الاغرامات السالبة معدنية، والاغرامات الموجبة دائمة وتكون:

التكلفة المعيارية مع الاغرامات السالبة «د في الطرف «المدين»

والتكلفة الفعلية مع «الاغرامات الموجبة» «د في الطرف «الدائن»

لحل... لدينا ثلاثة أنواع...

١- إنتاج تام

٢- إنتاج تحت التصنيع أول المدة

٣- إنتاج تحت التصنيع آخر المدة

- لدينا (80 وحدة) تحت التصنيع أول الشهر مستوى تشكيلها (40%)

والتشكيل من الأجور والمباشرة و التكاليف غير المباشرة والمواد الأولية فلما

دخلت في بداية عملية التصنيع

80 وحدة ← 40% من تشكيل ← 60% المتبقي... كما يلي:

① -  $80 \times 60\% = 48$  وحدة . { حالة إنتاج تحت التصنيع أول المدة }

وتمام وحدات تحت التصنيع مستوى الإنتاج

إذاً: وحدات تحت التصنيع أول المدة (دو التي) مع بضاعة تحت التصنيع آخر المدة عند الفترة

(المباشرة) تُقرب د مكن مستوى الإنتاج







\* تم تحويل الوحدات تحت التصنيع إلى حايكابل من وحدات نامة التصنيع

③ - وحدات تم للبدء بإنتاج جوي وأُخذت بالكمال وأُخذت كل عناصر التكاليف:

$$400 \times 100\% = 400 \text{ وحدة}$$

في حالة إنتاج تام

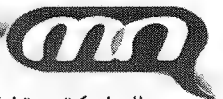
④ - وحدات آخر وحدة مستوى تكبير 40% تحويل إلى حايكابل من وحدات نامة التصنيع

$$70 \times 40\% = 28 \text{ وحدة}$$

$$\boxed{476 \text{ وحدة}} = 28 + 400 + 48$$

وبكده في نفس الطرزال كانه مجموع الوحدات نامة والتصنيع 480 وحدة ونحن نتبع معنا (476 وحدة) خزنا يعني لأننا يوجد فاقده

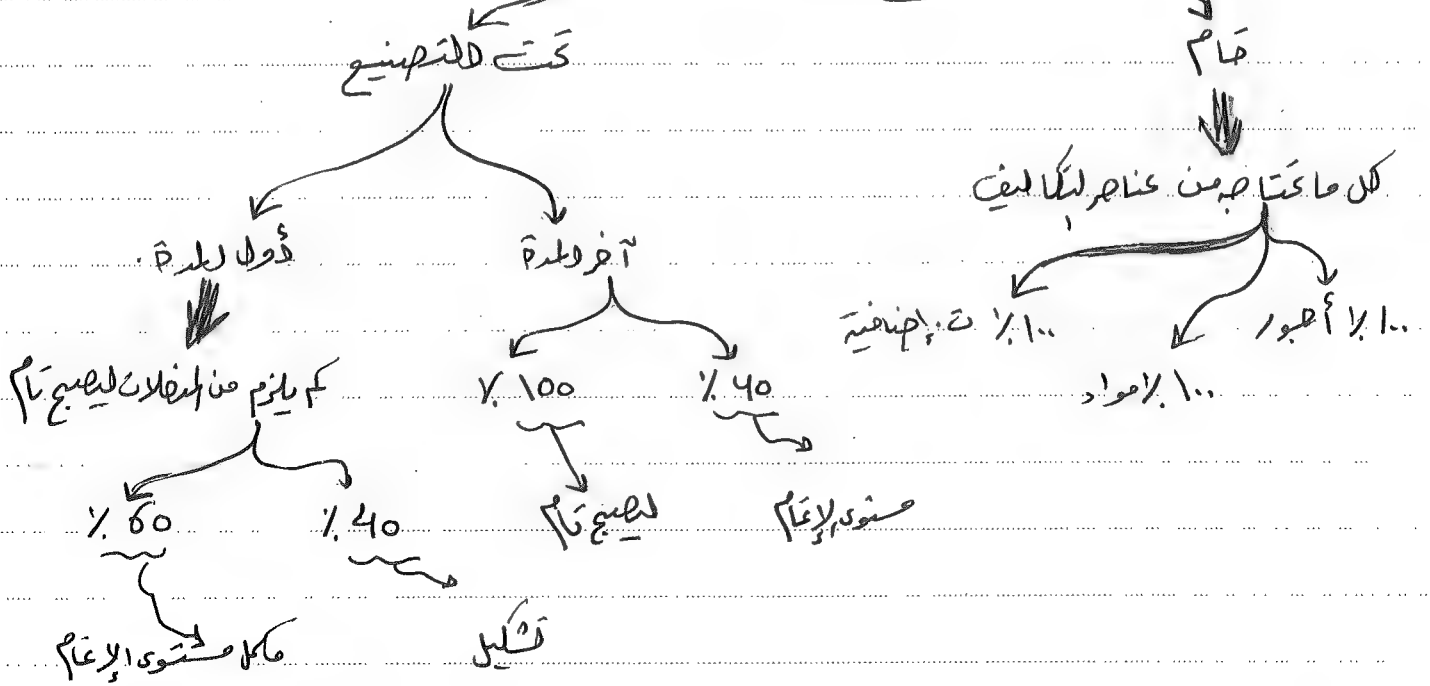
ملاحظة: حساب الأرباح والإجمالي للأجور والمباشرة يجب مقارنة التكلفة للمصاريف لإنتاج 476 وحدة مع التكلفة الفعلية لإنتاج 476 وحدة التكلفة للمصاريف





مخطط قوسيني

## الإفصاح



ملاحظة: أود الإستاذة والى وجود خطاب يطحن للمحاكمة الرابعة... عند ما غلب  
 الأغراف نسبة المزيج ونزحهم الجدول يكون المكون الذي هو الكلفة الفعلية  
وهي الكلفة الفعلية كما ذكرت سابقاً فقط هنا...

إذا لديكم أي سؤال أو استفسار أنا جاهز وموجود في الكليّة في مكنتي  
 في قسم المحاسبة وتطبيقاته سوالي بأي وقت وعن أي قسم هو قد يكون «كثير»  
 بالمشورة...

فها هي المحاضرة

للكساد



مسائل الحين...

- عاد الدكتور نواف فخر مجدداً لمتابع معنا...

\* مراجعة للفضل الثاني من معايير المواد للعبارة وتحليل الانحرافات

• أولاً: التحليل الثاني لانحرافات المواد...

- يقسم الانحراف الإجمالي وفق التحليل الثاني إلى قسمين:

(P) - انحراف الكمية = السعر المعياري (الكمية المعيارية - الكمية الفعلية)

(C) - انحراف السعر = الكمية المعيارية (السعر المعياري - السعر الفعلي)

ملاحظة: التحليل الثاني يتجاهل الأثر المشترك لانحراف الكمية والسعر.

الانحراف الإجمالي = التكلفة المعيارية - التكلفة الفعلية

• ثانياً: التحليل الثلاثي لانحرافات المواد...





- يعتبر التحليل الثلاثي خطوة متقدمة لتطوير التحليل الثنائي، ويهدف إلى تلافى بعض عيوب المقتلة في عدم التحديد الدقيق لأسباب الانحرافات والوفاء بطلبات الرقابة الإدارية.

- ويجب القليل الثلاثي يتم فصل الانحراف المشترك الناتج عن تغير عاملي الكمية والسرعة عن صفاتي انحرافي السرعة الكمية حيث لا يظهر منفجاً في أي منجزا.

\* الانحراف الإجمالي للمواد = التكلفة للمعيارية - التكلفة الفعلية .  
= (ك.م × سم) - (ك.ف × صف)

\* تحليل الانحراف الإجمالي :

$$1- \text{ صفاتي انحراف الكمية} = \text{سم} \times (\text{ك.م} - \text{ك.ف})$$

$$= \text{سم} \times \Delta \text{ك.}$$

$$2- \text{ صفاتي انحراف السرعة} = \text{ك.م} \times (\text{سم} - \text{صف})$$

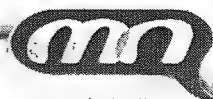
$$3- \text{ الانحراف المشترك} = \text{تغير الكمية} \times \text{تغير السرعة}$$

$$= \Delta \text{ك.} \times \Delta \text{س}$$

$$= (\text{ك.م} - \text{ك.ف}) \times (\text{سم} - \text{صف})$$

\* ملاحظة مهمة دائماً تغير إشارة الانحراف والمشارك الناتج والسبب هو أن الانحراف المشترك ناتج عن جداء تغير الكمية بتغير السرعة وهو مكمل للانحرافات السابقة « صفاتي انحراف الكمية و صفاتي انحراف السرعة » ليصبح المجموع ساوياً للانحراف الإجمالي أي :

• إذا كان تغير السرعة والكمية في الاتجاه نفسه، أي إشارة (+، +) أو (-، -) فإن إشارة الانحراف المشترك تكون موجبة (+)، ويجب أن





تجعل سالبة في مدنية ؟ // غيرنا الإشارة إلى الإشارة المعاكسة //

• وإذا كان التغير بين السور الكمية باتجاه هيم متعاكسين: أي (+، -) أو (-، +) فإنه إشارة الانحراف المشترك لدينا في الضرب بينها « تكون سالبة و يجب أن تجعل موجبة في دائف ؟ »، ويمكن للبرهنة على ذلك رياضياً وبيانياً.

- كل ما ذكرنا يتعلق بحالة المواد غير قابلة للإحلال.

أمثلة حالة المواد قابلة للإحلال - حالة استبدال مادة بمادة أخرى

- تحصل هذه الحالة عندما تُفقد مادة من السوق ويتم تعويضها بمادة أخرى مشابهة ولكنهم ليست مماثلة تماماً في المواصفات وفي الأسعار.

- إن حالة استبدال مادة بمادة أخرى حالة شائعة وخاصة في المنشآت التي تتعامل بالمديد من المواد من السوق المحلية والخارجية ولا يوجد هناك لاستمرار توريد مادة بديلاً.

- لذلك فإن استبدال مادة بمادة أخرى ينبغي لدينا بالإضافة إلى انحراف السور الكمية انحراف آخر يربط عامل الاستبدال.

الانحراف الإجمالي للمواد =  $\sum$  م للمواد -  $\sum$  ف للمواد

\* تحليل الانحراف الإجمالي

(أ) - انحراف الكمية

(ب) - انحراف السعر

(ج) - انحراف استبدال مادة بمادة أخرى (انحراف المزج) وهو انحراف كمية وبياني

\* التكلفة الفعلية على أساس المزج والمعياري - التكلفة الفعلية على أساس المزج الفعلي

- غير أن هذا التحليل « التحليل الثلاثي » لم يف بالفرض لأن أثر التغير في نسبة المزج الكمي الفعلي عن نسبة المزج الكمي المعياري لم يظهر في التحليل الثلاثي، لذلك لابد من إجراء





التحليل الرباعي لتحقيق محاسبة المسؤولية بصورة سليمة.

● التحليل الرباعي للمواد .....

١- انحراف المزيج، وياوي :

م (نسبة المزيج الكمي المعياري  $\times$  مجموع الكميات الفعلية) - الكمية الفعلية للمادة  $\times$  السعر المعياري ..

٢- صفافي انحراف الكمية ، وياوي :

م الكمية المعيارية للمادة - (نسبة المزيج الكمي المعياري  $\times$  مجموع الكميات الفعلية)  $\times$  السعر المعياري

هـ إن انحراف المزيج هو انحراف كمي يعكس أثر تغير الهيكل النسبي لمزيج المواد، ويكون :

انحراف المزيج + صفافي انحراف الكمية = انحراف الكمية

\*\*\* ولكن طالما أن انحراف المزيج + صفافي انحراف الكمية يوازي انحراف الكمية، فلماذا هذا التحليل إذا؟؟؟

الجواب على ذلك، هو أنه يجب عزل أثر تغير الهيكل النسبي لمزيج المواد عن صفافي انحراف الكمية وذلك لاختلاف أسباب حدوث كل منهما، وتحديد المسؤوليات المترتبة نتيجة ذلك.

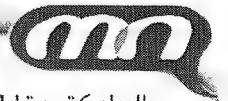
ونشير إلى طريقة أخرى لحساب انحراف المزيج، و صفافي انحراف الكمية كالآتي :

م انحراف المزيج للمواد = التكلفة وفق نسبة المزيج المعياري - التكلفة وفق نسبة المزيج الفعلي

= (مجموع الكميات الفعلية  $\times$  نسبة المزيج الكمي المعياري  $\times$  السعر المعياري)

( - )

(مجموع الكميات الفعلية  $\times$  نسبة المزيج الكمي الفعلي  $\times$  السعر المعياري)





د. - صافي الخراف للكمية (الخراف الفلة أو النافع): بيادي

متوسط الصر المعياري لوصف الحاد المستخدمة  $\times$  { مجموع الكميات لمعيارية - مجموع الكميات الفلية }

د. - صافي الخراف الصر = (م - م - ص - ص)

دوما في التحليل الثلاثي «

د. - الاخراف المشترك = (م - ل ف)  $\times$  (م - م - ص - ص)

دوما في التحليل الثلاثي «

وبالتالي :

الاخراف الاجمالي = الخراف المزعج + صافي الخراف الكمية + صافي الخراف الصر +  
الاخراف المشترك .

تحدد الخرافات للقائد والعائد للمواد ...

- إن عملية المعايرة هي عملية تحديد العلاقة المعيارية بين المخرجات من عناصر التكليف والمخرجات مخرجات (العائد أو المنتجات المصنعة). وهذه العلاقة المعيارية تستخدم كأساس في التخطيط وذلك خاص في إعداد الموازنة القبطية والموازن المالية لاستخدام المواد التي تبين من جهة المخرجات (كمية المواد المستخدمة في الإنتاج) وفي الجهة الأخرى المخرجات ذاك الكمية أو الوزن الصافي من الإنتاج المصنع + المخرجات الطبيعية من مخلفات ومواد م بكافة أشكاله «.







- إن المجهود الطبيعي بكافة أنواعه وأشكاله سواء كانت نتيجة تبخر أو تفتت أو انكماش أو مخلفات ومواد متغيرة اتخذها في الفرض نفسه تسمى فاقد الوزن.

- إنشاء المعايير فإن عملية تحديد الفاقد المعياري للوزن هو في الوقت نفسه تحديد للعائد المعياري، بالأخذ بالحسبان أن:

$$\text{الكمية المعيارية المستخدمة} = \text{الفاقد المعياري} + \text{العائد المعياري}$$

- إن الفاقد المعياري ينبثق إلى المدفلات (كمية المواد المستخدمة) وبالتالي فإن الخراف الفاقد هو الخراف في الكمية المستخدمة من المواد.

- أما الخراف العائد فهو الخراف في النتيجة (المنتجات)، أي في كمية السلع المنتجة أو وزنها أو عدد هاء، وهو في زيادة الأمر الخراف كي لأنه يدل على النقص في كمية المواد المستخدمة.

- إن الخراف الفاقد والعائد هما وجهان لعملة واحدة، فإذا لم تستخدم المواد بكفاءة فيؤدي ذلك إلى زيادة الفاقد، وفي الوقت نفسه انخفاض العائد منها، بينما في حال استخدام المواد بكفاءة فيؤدي إلى تقليل الفاقد وبالتالي زيادة العائد منها.

إذاً:

الخراف الفاقد = الخراف العائد وهو يرمي في الوقت نفسه الخراف الناتج أو الفلة أو هاء في الخراف الكمية

الخراف الفاقد = المتوسط المعياري لسرعة المواد المستخدمة X (الفاقد المعياري - العائد الفعلي)

الخراف العائد = المتوسط المعياري لسرعة المواد اللازمة لتصنيع وحدة المنتج X (العائد الفعلي - العائد المعياري)

• الآن سنقوم بحل بعض الأمثلة العملية تطبيقاً لكل الأفكار السابقة.





## ★ القرن التاسع ... ١٢٧ - ١٢٨ ★

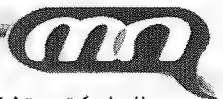
تخطط شركة المنتجات الخشبية لتنفيذ طلبية تتألف من (1000) مكتب  
لها مواصفات ومقاسات مماثلة ولزوايا الفهرن وصفت معاير المواد الآتية  
لا نتاج مكتب واحد:

نوع المادة	الكمية (كغ)	سعر الكغ (ل.س)	التكلفة المعيارية
خشب قرو (أ)	10	20	200
خشب سويد (ب)	20	11	220
خشب كبس (ج)	30	4	120
	60 كغ		540 ل.س
	6 كغ (دفاقد معياري)		
	54 كغ عاشر معياري (وزن مهافي)		

- وقد قامت الشركة بشراء المواد المذكورة واستخدموا وفق المواصفات المقررة ويجب الحاجة  
لها ولا يوجد لديها مخزون للمواد.

- تم تنفيذ الطلبية المذكورة بالكامل وكانت تكاليف المواد الفعلية كما يأتي:

نوع المادة	الكمية (كغ)	سعر الكغ (ل.س)	التكلفة الفعلية
خشب قرو (أ)	11200	21	235200
خشب سويد (ب)	18000	10	180000
خشب كبس (ج)	32000	4,25	136000
	61200		551200





والمطلوب:

- ١- تحديد الانحراف الإجمالي لاستخدام المواد.
- ٢- تحليل الانحراف الإجمالي إلى انحرافات المزرع، هباتي الانحراف الكمية والسعر.
- ٣- تحليل الانحراف الإجمالي تحليلًا رباعياً.
- ٤- تحديد انحرافي العائد والفاقد للمواد.
- ٥- تسجيل القيم المحاسبية اللازمة لإثبات الانحرافات.

ملاحظة: قام الدكتور نواف بتعديل بعض الأرقام في نص السؤال ولا مشكلة في ذلك.

60 كغ من مادة الخشب تقطع 54 عائر معياري  
60 كغ من مادة الخشب فيلا 6 كغ فاقد معياري

الحل

$$\text{معدل العائد المعياري} = \frac{54}{60} \times 100 = 90\%$$

$$\text{معدل الفاقد المعياري} = \frac{6}{60} \times 100 = 10\%$$

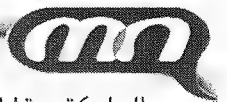
$$\text{الكمية المعيارية للإنتاج الضفائي} = \text{الوزن الضفائي} \times \text{معدل العائد} \\ = \frac{100}{90} \times (1000 \times 54) =$$

$$= 60000 \text{ كغ}$$

أو: طريقة أخرى لحساب الكمية المعيارية للإنتاج الضفائي

$$\text{الكمية المعيارية للإنتاج الضفائي} = \text{عدد الوحدات المنتجة} \times \text{الكمية المعيارية} \\ = 1000 \times 60 = 60000 \text{ كغ}$$

بما أنه يوجد لدينا 3 أنواع من المواد والخشب نوزعها حسب نسبة المزرع الأكبر للمواد كالتالي:  
• نقوم بحساب الكمية المعيارية للإنتاج الضفائي لكل مادة على حدى.





نوع المادة	الكمية الحصارية الكلية	المعدل الحصارى	الكمية الحصارية للمادة
حَب (أ)	60000	$\frac{10}{60}$	10000 كغ
حَب (ب)	60000	$\frac{20}{60}$	20000
حَب (ج)	60000	$\frac{30}{60}$	30000

← الانحراف الإجمالي = التكلفة الحصارية - التكلفة الفعلية

$$= (\text{ك} \times \text{م}) - (\text{ل} \times \text{ف} \times \text{س})$$

$$= \{ (4 \times 30000) + (11 \times 20000) + (20 \times 10000) \} - 551200$$

$$= \boxed{11200} - \text{انحراف غير ملائم}$$

الطلب الثاني : تحليل الانحراف الإجمالي إلى عناصره :

أ - انحراف المزج =  $\{ (\text{نسبة المزج الكمية الحصارى} \times \text{مجموع الكميات الفعلية}) - \text{الكمية الفعلية} \} \times \text{السعر الحصارى}$

$$P - \text{لمادة (أ)} = 20 \times \left\{ \left( 11200 - \left( 61200 \times \frac{1}{6} \right) \right) \right\}$$

$$= \boxed{20000} - \text{غير ملائم}$$

$$B - \text{لمادة (ب)} = 11 \times \left\{ \left( 18000 - \left( 61200 \times \frac{2}{6} \right) \right) \right\}$$

$$= \boxed{26400} + \text{ملائم}$$

$$C - \text{لمادة (ج)} = 4 \times \left\{ \left( 32000 - \left( 61200 \times \frac{3}{6} \right) \right) \right\}$$

$$= \boxed{5600} - \text{غير ملائم}$$





$$\leftarrow \text{أخلاف المزج} = 5600 - 26400 + 20000 =$$

$$= 800 + \text{« دمللاغم »}$$

أو كما ذكرنا سابقاً يمكن حساب أخلاف المزج بطريقة أخرى عن طريق تطبيق القانون

أخلاف المزج = التكلفة الضمنية على أساس المزج لمعياري - التكلفة الضمنية على أساس المزج لفضلي

جـ - صافي أخلاف الكمية، وياوي ..

كم الكمية المعيارية للمادة - (نسبة المزج الكمي المعيارى  $\times$  مجموع الكميات الفعلية)  $\times$  السعر المعيارى

$$\text{المادة (أ)} = \{ (61200 \times \frac{1}{6}) - 10000 \} \times 20 =$$

$$= 4000 -$$

$$\text{المادة (ب)} = \{ (61200 \times \frac{2}{6}) - 20000 \} \times 11 =$$

$$= 4400 -$$

$$\text{المادة (ج)} = \{ (61200 \times \frac{3}{6}) - 30000 \} \times 4 =$$

$$= 2400 -$$

$$\leftarrow \text{صافي أخلاف الكمية} = 4000 - 4400 - 2400 = 10800 -$$

ونلاحظ أن:

أخلاف المزج + صافي أخلاف الكمية = أخلاف الكمية

$$800 + (10800 -) = 10000 - \text{« دمللاغم »}$$





٢- الخراف العر = الكمية الفعلية (العر المعياري - العر الضايف)

$$\text{للمادة (أ)} = 11200 = (21 - 20)$$

$$11200 - =$$

$$\text{للمادة (ب)} = 18000 = (10 - 11)$$

$$18000 + =$$

$$\text{للمادة (ج)} = 32000 = (4,25 - 4)$$

$$8000 - =$$

$$\leftarrow \text{الخراف العر} = 8000 - 18000 + 11200$$

$$1200 - = \text{في ملاءم}$$

$\leftarrow$  الاخراف الإجمالي = الخراف المزج + صافي الخراف الكمية + الخراف العر

$$800 + (10800 -) + (1200 -) =$$

$$11200 - = \text{د موافق للاخراف الإجمالي المحسوب والملاءم}$$

الطبيب الثالث ... التحليل الرباعي :

$$1- \text{الخراف المزج} = 800 + \text{د ملاءم} \quad \text{في من الطب السابق}$$

$$2- \text{صافي الخراف الكمية} = 10800 - \text{« في ملاءم »} \quad \text{في من الطب السابق}$$

$$3- \text{صافي الخراف العر} = \text{الكمية المعيارية (العر المعياري - العر الضايف)}$$

$$\text{للمادة (أ)} = 10000 = (21 - 20) \quad 10000 - =$$

$$\text{للمادة (ب)} = 20000 = (10 - 11) \quad 20000 + =$$

$$\text{للمادة (ج)} = 30000 = (4,25 - 4) \quad 7500 - =$$

$$\leftarrow \text{صافي الخراف العر} = 2500 +$$



٤- الأرباح المشتركة =  $\Delta \times \Delta \rightarrow$

$$= (\text{كم} - \text{كف}) \times (\text{سم} - \text{سوف})$$

$$\text{للمادة (أ)} = (11200 - 10000) \times (21 - 20) = 1200 +$$

$$\text{للمادة (ب)} = (18000 - 20000) \times (10 - 11) = 2000 +$$

$$\text{للمادة (ج)} = (32000 - 30000) \times (4.25 - 4) = 500 +$$

$$\leftarrow \text{الأرباح المشتركة} = 3700 +$$

ولكن الأرباح المشتركة تغيرت إشارته دوماً فيصبح ( - 3700 ) ويكون :

الأرباح الإجمالية = الأرباح المزعج + صافي الأرباح الكمية + صافي الأرباح السعة + الأرباح المشتركة

$$= 800 + (-10800) + 2500 + (-3700)$$

$$= \boxed{-11200} \text{ دد موافق واطل جميع}$$

\* ملاحظة: يجب أن تتجهوا في الامتحان ما هو المطلوب في الأرباح المشتركة قبل تغيير الإشارة أو بعد تغييرها.

$$\text{في مثالنا: قبل تغيير الإشارة} = 3700 +$$

$$\text{بعد تغيير الإشارة} = -3700$$

\* الطلب الرابع ... الأرباح العائدة والفاقد للمواد

- الأرباح الفاقدة = المتوسط الحسابي لعدد مادة المواد المستخدمة  $\times$  (الفاقد الحسابي - الفاقدة الفعلي)

$$\frac{\text{المتوسط الحسابي لعدد مادة المواد المستخدمة} \times \text{المتوسط الحسابي للمادة}}{\text{الكمية الحسابية للمدخلات}} =$$

$$= \frac{540}{60} = \frac{(4 \times 30) + (11 \times 20) + (20 \times 10)}{60}$$

$$\boxed{9} =$$

60 كغ





الفاقد المعياري = كمية المواد المعيارية  $\times$  معدل الفاقد المعياري .

$$60000 \times 10\% =$$

$$6000 =$$

ه الفاقد الفعلي = الكمية الفعلية للمواد المستخدمة - كمية المنتجات الفعلية المصنوعة .

حسب مثالنا = الوزن الفعلي للمواد المستخدمة - الوزن الفعلي للمنتجات

$$61200 - (54 \times 1000) =$$

$$54000 - 61200 =$$

$$7200 =$$

← الخراف الفائق =  $(7200 - 6000) \times 9$

$$10800 - =$$
 وهو المطلوب

الخراف العائد = المتوسط المعياري لتكلفة المواد في وحدة المخرجات  $\times$  (العائد الفعلي - العائد المعياري)

$$\frac{540}{54} = \frac{10}{10} = \text{المتوسط} = \frac{\text{التكلفة المعيارية للوحدة الواحدة}}{\text{الكمية المعيارية للمخرجات}}$$

العائد الفعلي = الوزن الفعلي للإنتاج

$$54000 = 1000 \times 54 =$$

العائد المعياري = كمية المواد الفعلية  $\times$  معدل العائد المعياري

$$61200 \times 90\% =$$

$$55080 =$$

← الخراف العائد =  $(55080 - 54000) \times 10$

$$10800 - =$$
 وهو المطلوب





\* صافي الخراف الكمية = الخراف الضاقد = الخراف العائش = 10800

ملاحظة: الفاقد يتعلق بالمدخلات، والعائش بالنسبة (المخرجات) فبعضها تستخدم المواد بصورة جيدة تغطي عائش أكبر (إنتاج أكثر)، وإذا استخدمت المواد بكفاءة ضعيفة يغطي كمية إنتاج أقل...

\* الطلب الخامس: تسجيل القيمة المحاسبية للإضافات

من فذكرين

ح/ التفعيل (معياريًا)	540.000
ح/ صافي الخراف الكمية (الخراف فاقد وعائش)	10800
ح/ الأخراف المشترك	3700

إلى فذكرين

ح/ مخازن المواد (مضاي)	551200
ح/ الأخراف المزج	800
ح/ صافي الأخراف السر	2500

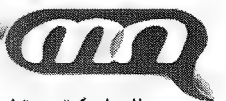
- تحميل الإنتاج بالتكلفة المعيارية للمواد وإشبات الأخرافات

ملاحظة على القيمة: \* الأخراف المشترك وضع في الطرف المدين (حيث أنه أخراف سالب) - 3700 (أي بعد تغيير إشارته)

\* مخازن المواد (مضاي) تأخذ من هذه السؤال (وهو عبارة عن التكلفة الفعلية الكلية)

\* إذاً الأخرافات السالبة في الطرف المدين، والأخرافات الموجبة في الطرف الدائن  
 \* ح/ التفعيل (معياريًا) نأخذ من الأخراف الإجمالي وهو عبارة عن التكلفة المعيارية للمواد أي:  
 (200000 + 220000 + 120000)

- في نهاية المحاضرة الخامسة الدكتور عطا الله قال بإعطاءكم مثال خارجي سنقوم بحلّه الآن ود يتعلّق بالأجور المباشرة»





- قبل حل المثال سأعطى مراجعة سريعة عن معيارية الأجر المباشرة.

ماتقوله بمعايرة الأجر المباشرة وتحليل انحرافاتها أن هذه المعايير تتم وفق مستوى الأداء الجيد (المعنى : نحن لا نضع عامل تصنيف الكفاءة، وعامل متوسط الكفاءة وعامل عالي الكفاءة في الشركة، وإنما يجب أن يكون العامل ذو كفاءة جيدة، والعامل الضعيف ليس له مكان في الشركة، وإنما نضع لدورات مكثفة ليصبح كثير من العمال ذوي الكفاءة).

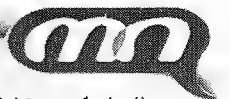
- إن توافق أزمدة المشاهدات لعدد من العمال يؤديه العمل فيه، يسمح إحصائياً - أولاً - بحساب زمن متوسط موزون لكل عامل أو مجموعة العمال، ثم - ثانياً - بحساب زمن متوسط المتوسطات لجميع العمال، وتحليل زمن متوسط المتوسطات معياراً جيداً لتقييم أداء العاملين كونه يخضع لقانون التوزيع الطبيعي الإحصائي في حالة كفاية حجم العينة، ويسمح بإدخال نظرية الاحتمالات الإحصائية في تفسير أسباب الانحرافات واتخاذ القرارات اللازمة بشأنها.

- بعد حساب الزمن العادي وفق أسلوب متوسط المتوسطات يعُدّل الزمن العادي بمجموعات زمنية تقابل الأزمدة الضائقة بصفة حقيقية أثناء السير العادي للعمل، وتسمى هذه المجموعات الزمنية على:

- ① المجموعات الضمنية التي تتقاع بالآلة (توقفات - تنظيمات - تزويد بها بالمواد).
- ② مجموعات الأعطال الحقيقية للعامل (مرض - سفر - ...).
- ③ مجموعات الحوادث الشخصية لتغطية الزمن الذي يحتاجه العامل لبقاء حاجاته الشخصية أثناء سير العمل.
- ④ مجموعات الإطراد لتغطية الزمن الذي يحتاجه العامل عندما تنخفض كفاءته الإنتاجية نتيجة التعب والإطراد.

وهو ينفس منهجية انحراف المواد المباشرة

- الانحراف الإجمالي للأجر المباشرة = التكلفة المعيارية للأجر المحسوبة بالنسبة لحجم الإنتاج الفعلي - التكلفة الفعلية  
 = (زمن معياري × معدل أجر معياري) - (زمن فعلي × معدل أجر فعلي)





تحليل ← أ - التحليل الشرائي : يتم تحليل إجمالي الانحرافات إلى ← انحراف زمن  
الانحرافات

← ب - التحليل الثلاثي : ويتم تحليل إجمالي الانحرافات إلى :

١- انحراف معدل الأجر (صافي) = الزمن الصفي  $\times$  (المعدل المعياري - المعدل الفعلي)

٢- انحراف زمن الأجر (صافي) = معدل المعياري  $\times$  (الزمن المعياري - الزمن الفعلي)

٣- الانحراف المشترك = تغير الزمن  $\times$  تغير معدل الأجر

← ج - التحليل الرباعي :

١- انحراف معدل الأجر : (كفاية التحليل الثلاثي)

٢- انحراف المشترك : (كفاية التحليل الثلاثي)

٣- أما انحراف الزمن الصافي بحري تحليله إلى انحرافين هما :

$P$  - انحراف تركيبة (مزيج) = (نسبة المزج المعياري - نسبة المزج الفعلي)  $\times$  إجمالي الأفضنة الصافية

$\times$  معدل الأجر المعياري لنوع العمل

ب - انحراف الكفاءة = متوسط معدل الأجر المعياري  $\times$  (مجموع الزمن المعياري - مجموع الزمن الفعلي)

أ = { التكلفة المعيارية للزمن المعياري - التكلفة المعيارية للزمن الفعلي } المعدل بنسبة  
المزج المعيارية

\* المثال لإضافي

- فيما يلي معايير الأجر اللازمة لتنفيذ البرنامج الإنتاجي المقرر في الخطة لإنتاج (١٥٥٥ وحدة) :

- الزمن المعياري لإنتاج ١٥٥٥ وحدة 2 ساعة لكل وحدة

3٥ ليرة

- معدل الأجر المعياري لساعة

5٪ من الزمن المعياري

- معدل المسحوبات المعيارية الطبيعية





- ولدى تحليل لطاقت الوقت تبين أن الزمن الإضافي المستغل في الإنتاج هو (١٨٠٠ ساعة)  
وأنه الزمن الباقى يقسمه المجموعات غير الطبيعية والمجموعات الطبيعية .

المطلوب :

- ١- تحديد الانحراف الإجمالي للأجور وتحليله تحليلًا شاملاً .
- ٢- إعادة تحليل الانحراف الإجمالي وتحليل انحراف المجموعات إلى :
  - انحراف الزمن الصافي المستغل في الإنتاج ، و انحراف المجموعات ، وانحراف معدل الأجر الصافي المستغل في الإنتاج ، و الانحراف المقابل للمجموعات .
  - وتحليل انحراف المجموعات إلى انحراف المجموعات الطبيعية وغير الطبيعية .

الحل :

الطلب الأول :

الانحراف الإجمالي للأجور = التكلفة المعيارية - التكلفة الفعلية

$$= (2 \times 10000 \text{ ساعة} \times 30) - (32 \times 2200)$$

$$= 60000 - 70400$$

$$= -10400 \text{ غيرة ملائم}$$

\* تحليل الانحراف الإجمالي تحليلًا شاملاً :

$$\textcircled{1} \text{ انحراف الزمن} = 30 (2200 - 2000)$$

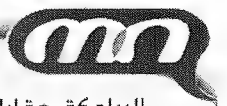
$$= -6000 \text{ غيرة ملائم}$$

$$\textcircled{2} \text{ انحراف معدل الأجر} = 2200 (32 - 30)$$

$$= 4400 \text{ غيرة ملائم}$$

$$\leftarrow \text{الانحراف الإجمالي} = -6000 + (-4400) = -10400 \text{ غيرة ملائم وهو المطلوب}$$

\* الطلب الثاني : إعادة تحليل الانحراف الإجمالي





١- انحراف الزمن الصافي المستقل في الإنتاج :

= معدل الأجر للمصاري  $\times$  (الزمن المعياري الصافي المستقل - الزمن الفعلي الصافي المستقل)

$$= 30 \times (1000 - 2 \times 95\% - 1800) = 3000 + \text{ملازم}$$

ملاحظة: ... الوقت الضائع من الزمن المعياري د المسحوبات المعيارية ١١. ٥٪  $\Leftarrow$  الوقت المستقل من الزمن المعياري ٩٥٪ .

- الزمن الفعلي هو ٢٢٠٠ ، المستقل منزه هو ١٨٠٠  $\Leftarrow$  الباقي (٤٠٠) يكون عبارة عن وقت ضائع من الزمن الفعلي

٢- انحراف المسحوبات (هو وقت ضائع يطاعه مصراً على الزمن):

انحراف المسحوبات = معدل الأجر المعياري  $\times$  (المسحوبات المعيارية - المسحوبات الفعلية)

$$= 30 \times (2000 - (5\% \times 400)) = 9000 - \text{غير ملائم}$$

\* انحراف الزمن الصافي المستقل + انحراف المسحوبات = انحراف الزمن

$$+ 3000 + (- 9000) = 6000 - \text{وهو المطلوب د المحسوب سابقاً}$$

٣- انحراف معدل الأجر :

انحراف معدل الأجر المقابل للزمن الفعلي = الزمن الفعلي  $\times$  (معدل الأجر المعياري - معدل الأجر الفعلي الصافي المستقل)

$$= 18.00 \times (32 - 30)$$

$$= 36.00 - \text{غير ملائم}$$



٤- انحراف معدل الأجر المقابل للمجموعات الفعلية:

انحراف معدل الأجر المقابل للمجموعات الفعلية = المجموعات الفعلية  $\times$  (معدل الأجر المعياري - معدل الأجر الفعلي)

$$= 400 \times (30 - 32) = -800 \text{ غير ملائم}$$

انحراف معدل الأجر =  $-3600 + (-800) = -4400$  غير ملائم وهو المطلوب.

تحليل انحراف المجموعات إلى طبيعي وغير طبيعي:

٥- انحراف المجموعات الطبيعية = معدل الأجر المعياري (مجموعات طبيعية معيارية - مجموعات معيارية)

محتسبة على أساس الزمن الفعلي

$$= 30 \times \left\{ \left( \frac{1}{5} \times 2200 \right) - \left( \frac{1}{5} \times 2000 \right) \right\}$$

↓  
مجموعات معيارية      الزمن الفعلي

$$= -300 \text{ غير ملائم}$$

ملاحظة: في الكتاب ص ١٦٨ هناك خطأ مطبعي حيث ذكرنا ان انحراف المجموعات الطبيعية كالآتي:

انحراف المجموعات الطبيعية = معدل الأجر المعياري (مجموعات طبيعية معيارية - مجموعات طبيعية معيارية) محتسبة على

أساس الزمن الفعلي

هنا الخطأ... ليست فعلية وإنما معيارية

ب- انحراف المجموعات غير الطبيعية { لا يوجد معيار للمجموعات غير الطبيعية، فزنا لا تقارن، وكل المجموعات

غير الطبيعية تقدر هنا بـ ٠ كقيم}

انحراف المجموعات غير الطبيعية (مضائق الفعل) = انحراف المجموعات - انحراف المجموعات الطبيعية

$$= -9000 - (-300)$$

$$= -8700 \text{ غير ملائم}$$





\* الخراف المسحوبات غير الطبيعية = معدل الأجر [مسحوبات غ. طبيعية - (مسحوبات فعالة - مسحوبات فعالة على أساس الزحف المعيارى) على أساس الزحف الفعلى أساس الزحف المعيارى]

$$= 30 - \{ 400 - (2200 \times 1.5) \}$$

$$= 30 - 290$$

$$= 8700 - \text{غير ملائم وهو المطلوب}$$

نلاحظ أن: الخراف المسحوبات الكلي هو - 9000 ← - 300 خراف مسحوبات طبيعية

- 8700 الخراف مسحوبات غير طبيعية

\* في المحاضرة لاقا دمت سنقوم بحل التمرين السادس صفحة 1185 / وبذلك نكون أننا قد حاسبنا بالكمبيوتر، لننتقل إلى بحث جديد...

جالتوضيح...

\* نهاية المحاضرة

السابعة \*



• مسائل الاختياري ...

• مبدأ محل مسألة متعلقة بالأجور ...

التمرين السادس - صفحة 185 - 186 /

شركة صناعية تصنع راحة نظيت محددة، وتنفذ التركيبة للمصارية الآتية للميد العاملة:

معدل الأجر المعياري لساعة	عدد العمال	ساعة العمال
220 ل. س	2	عماله حاهرة
120 ل. س	3	عماله صاعرة
	5	

ويبلغ الزمف للمصاري اللازم لإنتاج الوحدة 15 دقيقة عمل من فئتي العمال



- وبسبب نقص العمالة الماهرة استخدم مدير الإنتاج مزيداً من العمال المأجورين في الربع الأول من عام ٢٠١٤، وقد كانت بيانات الأجر الضمنية عن هذا الربع كالتالي:

١- زمني العمل العادي:

فئة العمال	عدد الساعات	معدل أجر الساعة
عمالة ماهرة	1800	230 ل.س
عمالة مساعدة	3700	110 ل.س
	<u>5500</u>	

ج- زمني العمل الإضافي للعمالة الماهرة: 300 ساعة على معدل أجر فعلي 110 ليرة / ساعة بالإضافة إلى علاوة عمل إضافية قدرها 50 %.

- بلغ حجم الإنتاج الفعلي خلال الفترة المحاسبية المذكورة 20000 وحدة.

والمطلوب:

١- تحديد الانحراف الكلي للأجور المباشرة وتحليله أخذاً في الحبان أن تكلفة علاوة العمل الإضافي بنفس بنود التكاليف الصناعية غير المباشرة.

٢- إثبات الصي المحاسبية اللازم.





الحل //

لدينا الزمن المصاري لإنتاج الوحدة 15 دقيقة.  
نحوًا من الدقائق إلى الساعة. ( 15 دقيقة وتعاود  $\frac{1}{4}$  ساعة )

← الزمن المصاري لإنتاج الضفي 20,000 وحدة

$$\boxed{5000 \text{ ساعة}} = \frac{1}{4} \times 20,000$$

\* الزمن المصاري للعمالة الماهرة =  $\frac{2}{5} \times 5000 = 2000$  ساعة

\* الزمن المصاري للعمالة المساعدة =  $\frac{3}{5} \times 5000 = 3000$  ساعة

ملاحظة: عدد العمال = 2 + 3 = 5  
عمال ماهرة ↗  
عمال مساعدة ↘

\* الزمن الضفي للعمالة الماهرة 1800

\* الزمن الضفي للعمالة المساعدة 4000 = 3000 + 3700

عدد الساعات العادية (زمن عمل عادي) ← عدد الساعات الإضافية (زمن إضافي)

الانحراف الإجمالي للأجور = التكلفة المصارية للأجور محسوبة - التكلفة لفضلية  
بالنسبة لحجم الإنتاج الضفي

$$\text{التكلفة المصارية للفتنين} = (120 \times 3000) + (220 \times 2000) =$$

$$800,000 =$$

$$\text{التكلفة لفضلية للفتنين} = (110 \times 4000) + (230 \times 1800) =$$

$$854,000 =$$





$$\Leftarrow \text{الانحراف الإجمالي للأجور} = 800,000 - 854,000$$

$$= 54,000 \text{ (غير ملائم)}$$

أو بطريقة أخرى...

$$\text{الانحراف الإجمالي للأجور والمباشرة} = (\text{زمن مصاري} \times \text{معدل أجر مصاري}) - (\text{زمن فطاي} \times \text{معدل أجر فطاي})$$

$$\# \text{ للعالة الماهرة} = (220 \times 2000) - (230 \times 1800)$$

$$= 26000$$

$$\# \text{ للعالة المساعدة} = (120 \times 3000) - (110 \times 4000)$$

$$= -80,000$$

$$\Leftarrow \text{الانحراف الإجمالي للأجور} = 26,000 + (-80,000) = -54,000 \text{ غير ملائم}$$

✳️ تحليل الانحراف الإجمالي...

① - انحراف تركيبة العمل (تركيبية) وبياوي.

$$\text{التكلفة الفعلية على أساس الميزج المصاري} - \text{التكلفة الفعلية على أساس الميزج الفطاي}$$

أو بطريقة أخرى...

$$\text{انحراف تركيبة العمل} = \text{معدل الأجر المصاري} \times [(\text{م.ج. الزمن الفطاي} \times \text{نسبة الميزج}) - \text{الزمن الفطاي}]$$

$$\# \text{ للعالة الماهرة} = 220 \times [1800 - (\frac{3}{5} \times 5800)]$$

$$= 114,400$$

$$\leftarrow 5800 = 300 + 3700 + 1800$$





$$\text{للمعاملة المأدوة} = [4000 - (\frac{3}{5} \times 5800)] \times 120 = 62,400 - =$$

$$\leftarrow \text{أخلاف تركيبة العمل} = 114,400 - 62,400 = 52,000 \text{ (ملاغم)}$$

$$(c) - \text{صافي أخلاف الزمن} = \text{صوسط المصل المصاري} \times (\text{م.ج. الزمن المصاري} - \text{م.ج. الزمن الضافي})$$

$$\frac{\text{صوسط المصل المصاري} = \text{التكلفة المعيارية لكل افئات}}{\text{إجمالي الزمن المصاري}}$$

$$\text{صافي أخلاف الزمن} = \frac{800000}{5000} \times (5800 - 5000)$$

$$= (800 -) \times 160 = 128000 - \text{(غير ملاغم)}$$

أو بطريقة أخرى...

$$\text{صافي أخلاف الزمن} = \text{معدل الأجر المصاري} \times [\text{م.ج. الزمن المصاري} - \text{نسبة المزيغ}]$$

$$\text{للمعاملة المأدوة} = [(\frac{2}{5} - 5800) \times 2000] \times 220 = 70,400 - \text{(غير ملاغم)}$$

$$\text{للمعاملة المأدوة} = [(\frac{3}{5} \times 5800) - 3000] \times 120 = 57,600 - \text{(غير ملاغم)}$$

$$\leftarrow \text{صافي أخلاف الزمن} = 70,400 - 57,600 = 12,800 \text{ (م.غ.م)}$$





• وللتحقق من النتيجة :

الخرف المزع + صافي الخراف الزمني = الخراف الزمني

$$52000 - 128000 = 76000 -$$

ولو لم يتطابقه الخراف الزمني يكون :

الخراف الزمني = معدل الأجر المصاري  $\times$  (الزمن المصاري - الزمن الصافي)

$$* \text{للمعاملة الماهرة} = 220 \times (2000 - 1800)$$

$$= 44000 +$$

$$* \text{للمعاملة الباعية} = 120 \times (4000 - 3000)$$

$$= 120000 -$$

$$\leftarrow \text{الخراف الزمني} = 44000 + 120000 - 76000 \text{ (وهو المطلوب)}$$

ملاحظات

• الخراف تركيبة العمل هو الخراف الزمني وبرهاناً على ذلك كما رأينا أنه ناتج جمع الخراف المزع و صافي الخراف الزمني يساوي الخراف الزمني.

• طالما أن الخراف الزمني يساوي الخراف تركيبة العمل و صافي الخراف الزمني فلماذا هذا التباين ولماذا لا نخب الخراف الزمني مباشرة دونه صافي الخراف تركيبة العمل و صافي الخراف الزمني ؟؟

وذلك من أجل محاربة المسؤولية وتحديد الأسباب بدقة حيث إن المسؤولية من :

— الخراف تركيبة العمل هي الإدارة .

— و صافي الخراف الزمني يتقلد بكفاءة القائمين على العمل " العمال - المهندسين "







وفي مثالنا السابق وجدنا أن الخراف تركيبة العمل ( + 52000 ) وهو ملائم أي أن  
الإدارة تلعب دور إيجابي .

أما صافي الخراف الزني ( - 128000 ) فهو خراف سلبي جاء من عدم كفاءة  
العاملين .

وقد نكون في أمثلة أخرى النتيجة معاكسة دد صافي الخراف الزني إيجابي و الخراف تركيبة العمل  
هو السلبي .

(٢) - الخراف معدل الأجر .

مباوي : الزمن الضايف × (معدل الأجر المصاري - معدل الأجر الضايف)

$$\text{للحالة الماهرة} = 18000 \times (230 - 220) = 18000 -$$

$$\text{للحالة المبتدئة} = 40000 \times (110 - 120) = 40000 +$$

$$\leftarrow \text{الخراف معدل الأجر} = 18000 + 40000 = 22000 + \text{(ملائم)}$$

وبالتالي

الخراف تركيبة العمل + صافي الخراف الزني + الخراف معدل الأجر = الخراف الإجمالي

$$\text{وهو المطلوب} \quad 54000 - = 22000 + (128000 -) + 52000$$

إذا لم يكن مطابق للخراف الإجمالي المحسوب

معناه هناك خطأ في عملية حسابنا

فانتبهوا !!



## الطلب الثاني .. تحليل القيمة المحاسبية

من المذكورين

800.000	ح/ السقف (مصاريف)
128000	ح/ مصاريف الخراف الزني
16500	ح/ أجور غير مباشرة

المذكورين

854000 + 16500	ح/ التكاليف الفعلية
52000	ح/ الخراف تركيبة العمل
22000	ح/ الخراف معدل الأجر

ملاحظة ... في نص السؤال يوجد لدينا أن علاوة العدا الإضافي قدرها 50٪  
 300 (ساعة عمل إضافي) x 110 (معدل أجر الساعة) x 50٪ (علاوة العمل الإضافي)

= 16500 تصبح أجور غير مباشرة وهي جزء من ص. غ. م.  
 لذلك وضعناها في القيمة الباقية

\* هناك فكرة بسيطة أريد أن أنوه عليها وسأعرضها لاحقاً وهي تتعلق بالمواد المباشرة:

لنفرض تقسيم وتصنيف مخزون آخر المدة

لدينا 3 حالات:

- ١- استلام المواد فعلية وتصنيف مخزون آخر المدة من المواد فعلية.
- ٢- استلام المواد مصاريف وتصنيف مخزون آخر المدة من المواد مصاريف.
- ٣- استلام المواد مصاريف وتصنيف مخزون آخر المدة من المواد فعلية.





\* الحالة الأولى : استلام المواد وتصييرها بالكلفة الفعلية

يتم استلام المواد المشتراة في المخازن بتكلفتها الفعلية .  
والكلفة الفعلية = سعر الشراء + مصاريف الشراء - الخصم التجاري والنفدي المحسب .  
ويتم إثبات القيمة المحاسبية التالي :

صه ٥/ مخزونه المواد (ففاي)

٥١/ الموردن أو النقدية

إثبات شراء واستلام المواد .

- ويتم صرف المواد من المخازن بالكلفة الفعلية وتحطيلها على الإنتاج بالكلفة المعيارية عند تجاوز الطلبة أو عند انتهاء الفترة المحاسبية ، حيث تجعل المخزونات المواد غير الملائمة مدمرة والمخزونات الملائمة دائنة .

- ما يعيب هذه الطريقة هو أن المخزونات الصرية الكمية يشبان في نفس الوقت عند استخدام المواد في الإنتاج على الرغم من الفترة الزمنية المتباعدة بين وقوعها ولا سيما عند بطء معدل دورانها المخزون .

[ مثلاً أذ فلنا 25000 وحدة واستخدمنا 20000 وحدة ] حين المخزونات الكمية والمخزونات الصرية

فبالنسبة للمخزونات الكمية هذا الأمر صحيح لأننا نعرف المخزونات الكمية بعد أن نستخدم المواد أما المخزونات الصرية يجب أن نقوم بحسابه عند الشراء مباشرة من أجل تحقيقه رقابة فعالة وليس عند الاستخدام .

والرصيد = 25000 - 20000 = 5000 وحدة للمخزونة آف المدة بالكلفة الفعلية «





\* الحالة الثانية : استلام المواد وتقييمها بالتكلفة المعيارية ..

- في هذه الحالة يتم إثبات ائراف السعر للمواد المشتراة مباشرة عند استلامها وإدخالها إلى المخزن المختص .

- بينما يتم إثبات ائراف الكمية عند صرف المواد إلى الإنتاج ، وهذا يتم بأكثر الائرافات وإثباتها عند حدوثها وتقييم الوظيفة الرقابية وزيادة كفاءة الأداء .

- وتكمه ما يجب على هذه الطريقة هو تقييم المخزون في المواد بالتكلفة المعيارية ومخالفة ذلك للأصول والائراف المحاسبية ، وتكون الصيود المحاسبية كما يلي :

صهـ / مخازن المواد (معيارية)

إلى مذكورين

حـ / مورددين أو حـ / النقدية

حـ / ائراف سعر المواد لشترارة (ملائم) \* \*

- استلام المواد بالتكلفة المعيارية وإثبات ائراف السعر للمواد المشتراة بالكامل

\* \* ( إذا كانه ائراف السعر ملائم يكون مدينياً وليس دائئاً

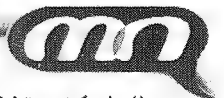
من مذكورين

حـ / التشفيل (معيارية)

حـ / ائراف الكمية (م.غ.م)

إلى / مخازن المواد (معيارية)

- تحميل الإنتاج بالتكلفة المعيارية للمواد وإثبات ائراف الكمية



الحالة الثالثة: استلام المواد بالتكلفة المصارفية وتقييم المخزون السلي الباقي  
آخر المدة بالتكلفة الفعلية

هذه الطريقة تجمع مزايا الطريقتين السابقتين، حيث يتم إثبات اخلاف سعر المواد المشتراة  
عند الشراء واستلام المواد المشتراة في المخازن مباشرة

وراثات اخلاف كمية المواد المستخدمة عند صرف المواد إلى الإنتاج، وفي آخر المدة يتم تقييم  
المخزون الباقي من المواد بالتكلفة الفعلية مما يتجسم مع الأسس والمبادئ المحاسبية المعمول بها.

إن تطبيق ذلك في الواقع العملي يتطلب إجراء تسوية للافراط سعر المواد المشتراة وذلك  
بتجنيده على اخلاف سعر المواد المستخدمة في الإنتاج بعد احتسابه وعلى مخازنه المواد بقدر  
نصيبه من اخلاف السعر.

أي: نقوم بتوزيع ح/ اخلاف سعر المواد المشتراة (25000) على  
ح/ اخلاف سعر المواد المستخدمة (20000)  
ونحذف مخزونه آخر المدة (5000) بنصيبه من اخلاف السعر حسب القانون التالي:

$$\frac{\text{خلاف سعر المواد المشتراة}}{\text{سعر آخر المدة}} \times \text{المواد التي تم شراؤها}$$

ويكونه النصيب المحاسبية

منه مذكورين

ح/ اخلاف سعر المواد المستخدمة

ح/ مخازنه المواد (نصيبه من اخلاف السعر)

ح/ اخلاف سعر المواد المشتراة

وبهذا نحاسب اخلاف سعر المواد المشتراة دائناً فإنه النصيب يكونه عكسياً

## الفصل الرابع

معايرة التكاليف الصناعية غير المباشرة وتحليل الخرافات

تقسم عناصر التكاليف إلى: عناصر مباشرة: هي المواد التي يمكن تخصيصها وربطها بوحدة المنتج

عوامل مباشرة + أجور مباشرة = التكلفة الأولية

عناصر غير مباشرة: هي المواد التي لا يمكن تخصيصها وربطها بوحدة المنتج

تكاليف صناعية  
تكاليف غير صناعية

\* التكاليف الصناعية غير المباشرة

نقد المفهوم الثالث من عناصر تكاليف الإنتاج، الذي تزايدت أهميته النسبية بسبب سرعة التطور في تقنيات الإنتاج لجهة الاعتماد على الأتمتة والمرونة الصناعية الهائلة.

تتحل التكاليف الصناعية غير المباشرة على نفود التكاليف الإنتاجية كافة، بعد تكلفة المواد الأولية المباشرة وتكلفة الأجور المباشرة، ويمكن تصنيفها في ثلاث مجموعات جزئية كالآتي:

١- تكاليف المواد غير المباشرة

مثل الوقود والزيوت والشحومات ومواد التنظيف والعدد والأدوات الصغيرة والمعدات المختلفة للأقسام الإنتاجية والحزمية، والصيانة وسكّات الإنتاج الثانوية غير المباشرة كالخطاطة في صناعة الألبسة الجاهزة والماسير والغراء في صناعة المفروشات.

٢- تكاليف اليد العاملة (الأجور) غير المباشرة.

فكل أجور ورواتب مشرفي الإنتاج ومشرفي الدوام في مصالات الإنتاج، وأجور العاملين في الإدارات الفنية والإنتاجية وتكلفة إرفق الضائع، وعلاوة العمل الإضافي، وأجور الإجازات المرضية.

٣- المصروفات الصناعية غير المباشرة الأخرى.

فكل مصروفات النفقة والإضاءة، ومصروفات الكهرباء الصناعية، ومصروفات التأمين على المصنع، ومصروفات الصيانة والإصلاح، أعباء الإهلاك الصناعية، تكلفة العجز الطبيعي في مخازن المواد.

### \* الطبيعة الخاصة للتكاليف الصناعية غير المباشرة \*

إن ازاء الأهمية المتزايدة للمصروفات الصناعية غير المباشرة فقد كان لابد من الاهتمام برعايتها والحاسبة عليها، رغم ما تواجهه من مشكلات مصرها أو استيعابها وتحليلها على الإنتاج ومطابقتها والرقابة عليها ويرجع سبب ذلك بالدرجة الأولى إلى طبيعة الخاصية بالمشاركة بالضايف المباشرة وتتصف التكاليف الصناعية غير المباشرة بما يلي:

✳ أنها غير مباشرة، ونشأ هذه الصفة نتيجة ارتباط بنود هذه التكاليف بالعملية الإنتاجية وليس بمنتج محدد بذاته.

✳ فقد تدهت الارتباط المباشر بالوحدة المنتجة محل توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة تعزيماً تقديرياً لا يتسم بالموضوعية.

لأنه يقتصر إلى العلاقة السببية المباشرة بين المدخلات (عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة) والمخرجات (نجم النشاط) منه بعدد الوحدات المنتجة أو عدد ساعات العمل المباشر، أو عدد ساعات العمل الآلي) من أجل تقويم الأداء ومدى انتظام هذه العلاقة.

✳ لتحل على مجموعة كبيرة من البنود المتباينة في طبيعتها وخصائصها وطريقة حدوثها ودرجة ارتباطها بعمليات الإنتاج التي تتحلل بها، مما يجعلها تتسم بالتحقق.





\* ويجب التمييز في التكاليف الصناعية غير المباشرة بين العناصر المتغيرة والثابتة:

(أ) عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة:

• هي عناصر مرنة في استجابتها للتغيرات في أحجام الإنتاج، إلا أن معدل تغيرها هذا ليس منتظماً، وتفسير آخر لمرئان علاقة السببية هنا نظراً لثباتها غير منتظمة، وقد يرجع ذلك إلى أن العلاقة هنا بين معدلات المصروفات، رغم المتغيرة وبين المخرجات (الإنتاج) علاقة غير مباشرة.

• ورغم ذلك لا يمكننا الإدعاء بانضمام العلاقة السببية دائماً، ويمكن استخدام وسيط بين المدخلات والمخرجات هو حجم النشاط الذي تعد على أساسه المعدلات المعيارية لتحمل المصروفات الصناعية غير المباشرة المتغيرة، بحيث يمكن:

- التعبير عن حجم النشاط بأعمات العمل المباشر أو أي وحدة قياس أخرى شريطة توفر علاقة سببية لثباتها بتغيرات أخرى بخلاف حجم النشاط.

- الربط بين عناصر المصروفات الصناعية غير المباشرة المتغيرة وبين حجم النشاط.

• إعداد الموازنة المرنّة للتكاليف الصناعية غير المباشرة المرنّة يكون كأداة ملائمة للرقابة على تلك التكاليف وتحديد انحرافاتها وتحليلها.

(ب) التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة:

• توصف بأنها ثابتة في الفترة القصيرة لانضمام علاقة السببية بينها وبين حجم الإنتاج أو حتى حجم النشاط في نظام محاسبي محدد (لا يرغب أن ترتبط مع حجم الإنتاج بالفترة المحاسبية وليس بحجم الإنتاج).

• تستخدم الموازنة الثابتة كأداة للرقابة على





\* هناك مجموعة مختلطة بين العناصر الثابتة والمتغيرة (في مجموعة شبه مرتبة) :

- إذا كانت العناصر الثابتة أكبر نقول أننا شبه ثابتة

- إذا كانت العناصر المتغيرة أكبر نقول أننا شبه متغيرة

• هذه المجموعة نقوم بتجليلها إحصائياً من خلال مجموعة من الطرق لفصل الجزء الثابت عن المتغير

الإجراءات معيارية للتكاليف الصناعية غير المباشرة

تطلب معيارية التكاليف الصناعية غير المباشرة تحديد معدل التحميل المعياري في مرحلة التخطيط ووضع المعايير وفقد العلاقة الآتية :

التكاليف المعيارية المخططة

معدل التحميل المعياري =

الطاقة المعيارية المخططة

\* الطاقة المعيارية المخططة ...

تطلب تحديد الطاقة المعيارية المستهدفة لمركز تكلفة محدد في المدة الزمنية للموازنة التخطيطية أي الطاقة المعيارية المخططة تتأثر مباشرة بطول المدة الزمنية المستهدفة في الموازنة ، كما يتطلب تحليل بيانات الخطة السنوية حسب طبيعة عمل المنشأة المعنية وتحديد حجم الإنتاج المعياري

وليس من الضروري أن تمثل الطاقة المعيارية المستهدفة طاقة نظرية مقبولة تقضي بتوفر الظروف الإنتاجية الأكثر كفاءة مع استبعاد المسوحات الطبيعية للزمن الصناعي ، بل هي طاقة طبيعية عملية أو عادية تراعي مسوحات التوقف وأخطاء الآلات وصيانة وتكاليف الأعطال والأخطاء الطبيعية الأخرى المحتملة ، والتي تقتضيها ظروف العمل في ظل مستوى الأداء الجيد ، وذلك حتى تكون المعايير واقعية وصالحة لتقييم الأداء ومحاكاة المسؤولية





- ويمكن التعبير عن الطاقة المصارية المخططة لمركز تكلفة محدد بعدد الوحدات الواجب إنتاجها استناداً إلى خطة الإنتاج، أو بعدد الساعات للعمل المباشر، أو بعدد ساعات العمل الآلي وظهور معدل التحميل المصاري تبعاً لذلك بأحد الأساليب الثلاثة التالية:

- معدل تحميل للوحدة المنتجة.
- معدل تحميل مصاري لساعة العمل المباشر.
- معدل تحميل مصاري لساعة العمل الآلي.

- وفي الأحوال كافة يتم ربط ساعات العمل المباشر أو ساعات العمل الآلي بعدد الوحدات المنتجة إنتاجاً مصارياً في الساعة الواحدة، بحيث يمكن دمجاً تحديد معدل التحميل المصاري للوحدة المنتجة، وبالعكس.

#### \* التكاليف المصارية للمخططة

إن المصاريد العامة للتكاليف الصناعية غير المباشرة تتطلب الانطلاقة من مراكز التكلفة في المنشأة وذلك حتى تكون الانحرافات ذات دلالة موضوعية ويمكن تحصيل أسبابها وتقييم كفاءتها أداء العاملين والقائم على المراكز بتطبيق محاسبة المسؤولية.

- ولتحقيق هذه الغاية يتم اتباع الخطوات الآتية:

(أ) - تقسيم المصنع إلى مراكز تكلفة يقوم كل منها بعملية معينة، واعتبار كل مركز تكلفة مركز مسؤولية.

(ب) - دراسة طبيعة عمل كل مركز من مراكز التكلفة على مدى وتحديد مجموعة عناصر التكاليف وينبغي أن يتركز فيه والتي يمكنه من أداء عمله.

(ج) - تحديد // المستوى المصاري // أي «الطاقة المصارية المخططة» لإنتاج كل مركز تكلفة بالتسليم مع بقية مراكز التكلفة بهدف الوصول إلى المستوى المصاري لإنتاج المصنع ككل، مع ملاحظة اختلاف مؤشر الطاقة المصارية للمخططة أو وحدة التكلفة من مركز لآخر.

(د) - دراسة كل بند من بنود التكاليف الصناعية غير المباشرة على مدى دراسة إحصائية يتم تطوير اتجاه التغيرات التي حصلت في مجملها نتيجة للتغيرات في مستويات الإنتاج خلال عدد من السنوات أو الأشهر السابقة.





على أن تجري الدراسة استناداً إلى الطاقة المصارفية المستهدفة في مركز التكلفة المصنعي، ويمكن  
مناقشة:

\* التكاليف الثابتة: [التي لا تتأثر بتغيرات مستوى الإنتاج أو الطاقة]

\* التكاليف المتغيرة: [التي تتأثر بتغيرات مستوى الإنتاج أو الطاقة، وتتغير تغيراً طردياً  
بالزيادة أو النقصان مع تغير مستوى الإنتاج]

\* التكاليف المختلطة: [مثل مصاريف الكهرباء الصناعية، ومصاريف الصيانة والإصلاح، فمثل  
هذه المصاريف تظهر جزءاً ثابتاً تتحمله المنشأة (ويضاف إلى البنود الثابتة)، وكذلك تظهر جزءاً  
متغيراً يرتبط بحجم الإنتاج ويضاف إلى البنود المتغيرة]

٥- تحديد معدل التحميل المصاري الإجمالي لمركز التكلفة وتحليله إلى معدل تحميل مصاري للبنود الثابتة  
ومعدل تحميل مصاري للبنود المتغيرة.

\* ونتيجة للخطوات السابقة يمكن الوصول إلى معايير علمية واقعية سليمة لبنود التكاليف، مما  
غير المباشرة كما يتأثر بها العمل عند المستوى المصاري المخر لإنتاج مركز التكلفة، ليكتمل بعدها التنفيذ  
الفعلي وكشف الانحرافات والتقرير عن أسبابها.

### الموازنة التخطيطية للتكاليف للصناعية غير المباشرة

- تعد الموازنة التخطيطية عادة في بداية كل سنة مالية على صورة كمف تظهر معايير بنود هذه  
التكاليف غير المباشرة التي يتوقع أن تحدث في كل مركز تكلفة عند المستوى المصاري للإنتاج المقرر  
له خلال السنة القادمة، وتجميع الموازنات التخطيطية لمراكز التكاليف تحصل على الموازنة  
التخطيطية للتكاليف الصناعية غير المباشرة للمنشأة ككل والتي تعتبر من الإنفاذه الصناعي  
غير المباشر المتفرع عن تحمل الشركة عند المستوى المصاري العام للإنتاج خلال السنة القادمة.
- وتعد الموازنة التخطيطية للتكاليف الصناعية غير المباشرة، أداة إدارية ورقابية وتخطيطية علمية  
لأصحاب كفاءة الأداء وتكديدهم للمسؤولية.



## خطوات إعداد هذه الموازنة

- ① - يحدد المستوى المعياري المقرر للطاقة الإنتاجية في كل مركز تكلفة على حدى، وفي المنشأة ككل ويتم تقييم الطاقة الإنتاجية السنوية إلى فئات زمنية شهرية، حيث تقسم المستويات المعيارية للطاقة الشهرية كأساس معياري لتنظيم صرف التكاليف والمواد والمساهمات إلى الصيغ الأخرى، وحساب تكلف العمل المعيارية.
- ② - يتم تحديد التكاليف الإضافية بالنسبة إلى كل مركز تكلفة، ومن ثم بالنسبة إلى المنشأة ككل.
- ③ - تحيل التكاليف الصناعية غير المباشرة لمراكز الخدمات الإنتاجية على مراكز الإنتاج وفق إحدى طرق التوزيع الملائمة المعروفة.
- ④ - ينظم كلف تنفيذه موازنة تخطيطية للتكاليف الصناعية غير المباشرة الموزعة والثابتة، فحسباً التكاليف الخاصة (التي ترتبط بمركز تكلفة محدد وتقع تحت إشراف مديريه) والمشاركة (التي تقع تحت إشراف عدد من المراكز والأقسام) بالنسبة إلى كل مركز إنتاج على حدى، وتحدد على أساسه معدلات التحيل المعيارية للتكاليف الثابتة والمتغيرة.
- ⑤ - يتم إعداد موازنة تخطيطية شاملة للتكاليف الصناعية غير المباشرة على مستوى المنشأة على أساس مؤشرات وأرقام الموازنات التخطيطية الفرعية لمراكز الإنتاج، وعلى أساس ما يتم إعداد معدل تحيل معياري عام للتكاليف الصناعية غير المباشرة وتحليله إلى معدل تحيل للنفود المتغيرة وآخر للنفود الثابتة.

أنواع الموازنات التخطيطية للتكاليف الصناعية غير المباشرة

## دولاً: الموازنة التخطيطية الثابتة:

• هي الموازنة التي تعد مستوى معياري واحد فقط، وهو مستوى الطاقة المعيارية المخططة، ويكون عادة حساب معدل التحيل الإجمالي للمقابل الواحد به تحليل هذا المعدل إلى معدل للنفود الثابتة وآخر للمتغيرة.

• لا يوفر مقياساً عادلاً للحكم على كفاءة الأداء الرضائية على التكاليف الفعلية.

الموازنة التخطيطية الثابتة موجودة في الكتاب ولكن سأعطيكم من

ملاحظة

ثانية: الموازنة التخطيطية المرنة

نقد هذه الموازنة مستويات معيارية عدة في الإنتاج، ويتم حساب معدل التحميل الإجمالي لمستوى الطاقة المعيارية المستهدفة وتحليله إلى معدل للبند الثابتة وآخر للبند المتغيرة، ويُعتبر هذان المعدلان لتحليل الانحرافات في البند الثابتة والمتغيرة، وتأخذ الموازنة المرنة شكل المعادلة التالية:

$$ص = أ + ب \times س$$

ص: التكاليف المعيارية محسوبة لمستوى الإنتاج (س)  
أ: التكاليف المعيارية الثابتة

ب: معدل التحميل المعياري للبند المتغيرة

س: مستوى الإنتاج (حجم)، ويُظهر جميع المستويات في حالة التوقف الكامل عن الإنتاج في حالة الاستغلال الكامل للطاقة الإنتاجية المتاحة

وتقدم هذه الموازنة أساساً أكثر دقة وعمرالة وموضوعية للحكم على كفاءة الأداء والرقابة على التكاليف فهي تسمح بمقارنة التكاليف في مضمون الضريبة لمستوى إنتاج محدد مع نتائج مضمون المصاريف المعيارية المقيدة لمستوى الإنتاج نفسه ولا يعتمد هذه الموازنة على:

- ١- تحديد الملامح الذي يتوقع أن يتقلب الإنتاج خلاله في الفترة المحاسبية القادمة
- ٢- تحديد عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة وتحليلها حسب سلوكها في متغيرة وثابتة
- ٣- تحديد معدلات التحميل لعناصر التكاليف المتغيرة، وإعداد بيانات الموازنة المتغيرة لكل مستويات الطاقة الإنتاجية التي تقع ضمن المدى الملائم
- ٤- عناصر التكاليف الثابتة تبقى ذاتها بالنسبة إلى المستويات كافة

\* الآن سنقوم بإعداد مثال للموازنة المرنة (غير موجود في الكتاب) وسنقدم على مستوى الطاقة (3000) على أنه موازنة ثابتة







## \* موازنة مربة للتكاليف الصناعية في المباشرة \*

مستويات الطاقة الإنتاجية					البيان
4000	3500	3000	2500	2000	1 حجم الإنتاج (عدد الوحدات المنتجة)
8000	7000	6000	5000	4000	2 عدد ساعات العمل المباشر
% 100	% 90	% 80	% 70	% 60	معدلات الطاقة الإنتاجية
					ن. ص. متغيرة
48000	42000	36000	30000	24000	6 مواد غير مباشرة
24000	21000	18000	15000	12000	3 أجور غير مباشرة
36000	31500	27000	22500	18000	4.5 وقود وقوى محركة
12000	10500	9000	7500	6000	1.5 مصروفات صيانة
24000	21000	18000	15000	12000	3 ن. ص. أخرى
144000	126000	108000	90000	72000	18 المجموع
					ن. ص. ثابتة
					استهلاك أصول ثابتة
					مصروفات تأمين - الخ
72000	72000	72000	72000	72000	المجموع
216000	198000	180000	162000	144000	إجمالي ن. ص. غ. م







## ملاحظات على الجدول

تجانباً بإعداد الموازنة المرحلة حيث:

١- سنخطط على أساس إنتاج 2000 أو 25000 أو 30000 أو 35000 أو 40000 وحدة  
[ عدد الوحدات المنتجة "نجم الإنتاج" ]

٢- عدد ساعات العمل المباشر: يعني أن كل وحدة منتجة ... تتطلب ساعاته عند مستوى  
مستويات الطاقة الإنتاجية.

عند مستوى الطاقة (2000) نجد:  $2 \text{ ساعة} \times 2000 = 4000$   
وهكذا بالنسبة إلى باقي مستويات الطاقة الإنتاجية.

٣- معدلات الطاقة الإنتاجية: افتراضية عند مستوى طاقة (2000) المعدل 60%  
وهكذا:

حيث طرحت كل الاحتمالات ( 60% , 70% , 80% , 90% , 100% ) وهي تقريرية:

٤- للمواد غير المباشرة: كل وحدة منتجة تتطلب ( 6 ) ليرات عند مستوى طاقة إنتاجية.  
عند مستوى الطاقة 2000 نجد:  $6 \times 4000 = 24000$  ليرة.  
عدد ساعات العمل المباشر  
عند مستوى الطاقة 2500 نجد:  $6 \times 5000 = 30000$  ليرة.  
وهكذا:

٥- أجور غير مباشرة: كل وحدة منتجة تتطلب ( 3 ) ليرات عند مستوى طاقة إنتاجية.  
عند مستوى الطاقة 2000 نجد:  $3 \times 4000 = 12000$  ليرة.  
وهكذا:

٦- مصروفات أخرى محركة: كل وحدة منتجة تتطلب ( 4.5 ) ليرة





١- مصروفات الصيانة: كل وحدة منتجة تتطلب (1.5) ليرة عند كل مستوى طاقة إنتاجية.

$$\text{مجموع التكاليف الصناعية المتغيرة} = 6 + 3 + 4.5 + 1.5 + 3 = 18 \text{ ليرة}$$

وكذلك عند كل مستوى طاقة إنتاجية.

#### ٨- التكاليف الصناعية الثابتة:

• قلنا مصاريف التكاليف الصناعية الثابتة يتم من خلال التخطيط السليم لحساب الاستهلاك (هل لدينا طاقة إنتاجية ستخد العمل؟، هل سيتم كبطاقة إنتاجية في الإنتاج؟ ...).

• وهي ثابتة في كل الأقسام لأنها ترتبط بالفترة المحاسبية ولا تتأثر بتغير حجم الإنتاج ولا بتغير مستويات الطاقة الإنتاجية وتعاير على مستوى الساعة، وتقسّم إلى قسمين:

(أ) ص. ثابتة مُلزِمة: مثل معدلات الاستهلاك.

(ب) ص. ثابتة غير مُلزِمة: مثل العقود التي تجرى من أجل التأمين ...

• وفي الجدول كانت 72000 في كل مستويات الطاقة الإنتاجية.

$$٨- إجمالي ص. غ. م = ص. متغيرة + ص. ثابتة.$$

\* وجدنا في البداية أن مستوى الطاقة (3000) موازنة ثابتة أي أن عدد ساعات العمل المباشرة المصيرية (6000) والتكاليف الصناعية في المباشرة المصيرية (180000) وهي إجمالي ص. غ. م.

\* معدل التحمل العام للتكاليف = ص. غ. م مصيرية

الصناعية في المباشرة

عدد ساعات العمل المباشرة المصيرية

$$= \frac{180000}{6000 \text{ ساعة}} = 30 \text{ ليرة لكل ساعة عمل}$$





• أفضل وسيلة للممارسة هو أن نقوم بممارسة كل عنصر على حدى ولكن هذه الوسيلة  
تتطلب مجدية اقتصادية، فمن أجل السهولة والكفاءة الاقتصادية وأن يكون غير مكلف لذلك  
ننوب عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة بحسب علاقتها بمستوى الطاقة الإنتاجية،  
إلى: ← تكاليف ثابتة  
← تكاليف متغيرة.

$$\star \text{ معدل التحميل المتغير} = \frac{\text{ن.م.ع.م. ثابتة مصيرية}}{\text{عدد ساعات العمل المباشرة المصيرية}}$$

$$= \frac{108000}{6000} = 18 \text{ ل.ج. / س.ا}$$

$$\star \text{ معدل التحميل الثابت} = \frac{\text{ن.م.ع.م. ثابتة مصيرية}}{\text{عدد ساعات العمل المباشرة المصيرية}}$$

$$= \frac{72000}{6000} = 12 \text{ ل.ج. / س.ا}$$

$$\star \text{ معدل التحميل العام} = \text{معدل التحميل الثابت} + \text{معدل التحميل المتغير}$$

$$= 12 + 18 = 30$$

نهائية والحاضرة

للشافة



## حساب الخبز

● في المحاضرة السابقة بدأنا بالفصل الرابع // مصاريف التكاليف الصناعية غير المباشرة وتحليل الخرافات //

وقلنا أنه أنواع الموازنات التخطيطية للتكاليف الصناعية غير المباشرة هي :

أ - الموازنات التخطيطية للنسبة : والتي تقوم على أساس مستوى طاقة مصاري واحد فقط

وبالتالي لا يصح للحكم على كفاءة الأداء والرقابة على التكاليف الفعلية ومحاسبة المسؤولية.

لأننا لا تقف المجال للمقارنة بين تكاليف مصاريف الحجم لإنتاج مصاري مع تكاليف فعلية لحجم إنتاج فعلي ، والحجم مختلفا ونادراً ما يتفقان

ب - الموازنات التخطيطية للمزنة : والتي تقوم على عدة مستويات طاقة إنتاجية منهم المدي

الإنتاجي للملائم ، بما في ذلك حجم الإنتاج والفعل

د حجم الإنتاج الفعلي لغرضه في نهاية العام ، حيث أننا نملك الموازنة للمزنة في بداية السنة ، وعندما نجد

حجم الإنتاج الفعلي في نهاية السنة نصل إلى حد جديد منهم الموازنة ويكويه بمباراة عدم موازنات على

أساس حجم الإنتاج الفعلي وبالتالي تكون البيانات كما سنرى تسمى مصححات «الموازنات»

وهذه موازنات مزنة في نهاية المحاضرة السابقة





والكن قبل المتابعة ، لدينا عدة مصطلحات يجب أن نتعرف عليها ..

\* تكاليف صناعية غير مباشرة مصاريف : على أساس مستوى إنتاج مخطط مصاري

حيث :

- يكون مستوى الطاقة الإنتاجية للمصاري لعدد الساعات يقابله ن. ص. غ م مصاريف

وعلى أساسها نحل معدلات التحميل المصاريف الثابتة والمتغيرة

ملاحظة : عندما نقول معدل تحميل فقط المقصود به معدل التحميل الإجمالي

\* تكاليف صناعية غير مباشرة محسنة أو مستوعبة : على أساس مستوى حجم الإنتاج الفعلي

ددا المقصود بها كم استوعب حجم الإنتاج الفعلي من التكاليف الصناعية غير المباشرة المخططة ( وتعلم بالقانون )

ن. ص. غ م محسنة مصاريفاً = حجم الإنتاج الفعلي  $\times$  الزني المصاري لإنتاج الوحدة  $\times$  معدل التحميل لل  
ن. ص. غ م

\* تكاليف صناعية غير مباشرة فعلية : وهي التكاليف التي حدثت فعلاً (وذلك بعد تسجيلها في الدفاتر)

\* مصروفات الموازنة : على أساس حجم الإنتاج الفعلي

وتعلم بالقانون :

مصروفات الموازنة = ن. ثابتة + (حجم الإنتاج الفعلي  $\times$  الزني المصاري لإنتاج الوحدة  $\times$  معدل التحميل المتغير)  
الوحدة





\* تكاليف صناعية غير مباشرة معيارية على أساس حجم الإنتاج الضفائي

ملاحظة

\* معدلات التحميل تُقال ليس على أساس التكاليف المحملة وإنما على أساس

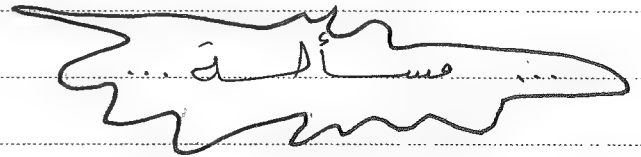
الطاقة المعيارية التي تم اختيارها في الموازنة

\* في النهاية، الرقابة تتطلب فصل التكاليف الثابتة كلياً وتحليلها عن

المتغيرة، لأن التكاليف المتغيرة تتغيرت رقابة عدة جرات تنفيذية

بينما التكاليف الثابتة المرتبطة بالطاقة الإنتاجية تخضع للإدارة العليا والتي تقرر ما هي

نسبة تحميل المصنع ( ٨٠٪ أو ٩٠٪ أو أقل أو أكثر ... )



فيما يلي بعض البيانات المعيارية المأخوذة من الموازنة التخطيطية الموزنة المصدرة في إحدى المنشآت الصناعية عن عام ٢٠١٢ :

- مستوى الطاقة الإنتاجية المعياري بالوحدات المنتجة ( 2500 وحدة )  
الزمن المعياري لإنتاج الوحدة ( 2 ساعة )

- التكاليف الصناعية غير المباشرة المعيارية :

← المتغيرة 100000

← الثابتة 67400

← إجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة 167400

\* وقد تبين أن البيانات الفعلية للتكاليف الصناعية غير المباشرة ( والتي تسمى أيضاً تكاليف إضافية ) كانت على النحو التالي :

- مستوى الطاقة الإنتاجية الضفائي ( 2250 ساعة )

- الزمن الضفائي لإنتاج الوحدة ( 2.5 ساعة )

- التكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية :





← المتغيرة 126.000

← الثابتة 6.7400

← إجمالي التكاليف 193.400

[ في هذا المثال التكاليف الثابتة والمعدية والثابتة الضمنية في نفسها لم تتغير ، ولكنه في أمثلة أخرى يمكن أن يختلف ]

### الخطوات

- 1- تحديد الانحراف الإجمالي للتكاليف الصناعية غير المباشرة.
- 2- تحليل الانحراف الإجمالي تحليلًا ثنائيًا ، ثلاثيًا ، رباعيًا.
- 3- تسجيل المصاريف المتغيرة بإثبات الانحرافات.
- 4- إعادة تحليل الانحراف الإجمالي إلى ما يلي:
  - أ- انحراف إجمالي للتكاليف المباشرة.
  - ب- انحراف إجمالي للتكاليف الثابتة.
  - ج- تحليل الانحراف الإجمالي لتكاليف التكاليف الثابتة والمتغيرة إلى مكوناته الأساسية.

الحل

\* للمعطيات غير موجودة لدينا لذلك نقوم بحسابها في بداية كل مسألة  
 (معدل التحمل للتكاليف الصناعية غير المباشرة الإجمالي والثابت والمتغير)

تكاليف صناعية غير مباشرة معيارية

\* معدل التحمل الإجمالي للتكاليف المباشرة =

عدد ساعات العمل المباشر «طاقة معيارية»

$$33.48 = \frac{167400}{5000}$$

معدل التحمل الإجمالي للتكاليف الصناعية غير المباشرة والمعدية = 167.400



5000 : 2500 وحدة منتجة معيارياً  $\times$  2 ساعة "الزمن المعياري" (

ملاحظة: لا يوجد معدلات تحيل للمواد والأجور المباشرة، وإنما فقط للتكاليف الصناعية غير المباشرة.

\* تسمى التكاليف الصناعية غير المباشرة بالتكاليف الإضافية.

ت. ص. غ. م. متغيرة معيارية

\* معدل التحيل المقرر =  $\frac{\text{عدد ساعات العمل المباشرة المعياري}}{\text{معدل التحيل المقرر}}$

$$20 \text{ د. ص. / ل.} = \frac{100000}{5000}$$

ت. ص. غ. م. ثابتة معيارية

\* معدل التحيل الثابت =  $\frac{\text{عدد ساعات العمل المباشرة المعياري}}{\text{معدل التحيل الثابت}}$

$$13.48 \text{ د. ص. / ل.} = \frac{67400}{5000}$$

1 - الطلب الأول

الاختلاف الإجمالي للـ ت. ص. غ. م. = ت. ص. غ. م. محلّة - ت. ص. غ. م. فعلية

= (مجم الإنتاج الفعلي  $\times$  الزمن المعياري لإنتاج  $\times$  معدل التحيل المعياري) - ت. ص. غ. م. فعلية  
الوحدة الإجمالي للـ ت. ص. غ. م.



$$\leftarrow \text{الخرف الإجمالي للزمن} = (2250 + 2 \times 33.48 \times 4500) - 193400$$

$$= 193400 - (33.48 \times 4500)$$

$$= 193400 - 150660$$

$$= 42740 \text{ (م.غ.)}$$

\* 4500 في عبارة عن زمن معياري لحجم الإنتاج الفعلي (أي مستوى الطاقة الإنتاجية الفعلي)

\* 193400 في إجمالي التكاليف الفعلية (الثابتة والمتغيرة)

\* 150660 في التكاليف الصناعية غير المباشرة المحملة (أي حجم الإنتاج الفعلي استوجب هذا المقدار معيارياً)

## - الطلب الثاني

التحليل الثاني للخرف الإجمالي  $\leftarrow$  الخرف للموازنة

$\leftarrow$  الخرف الطاقة الإنتاجية

أولاً الخرف للموازنة : ويمثل الفرق بين التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة والمتغيرة

المحتسبة على أساس الطاقة الإنتاجية المستقلة فضلاً والمقارنة

بالزمن المعياري ، وبسعر التكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية ، أي :

الخرف للموازنة = مجموعات للموازنة الموزنة - زمن م.غ م فعلية

على أساس حجم الإنتاج الفعلي

$$= \left[ \text{ن.ث. محظوظة "معياريّة"} + (\text{حجم الإنتاج الفعلي} \times \text{الخرف المعياري لإنتاج} \times \text{معدل التحميل}) \right]$$

الوحدة      المعيار المتغير

- التكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية





$$193400 - [(20 \times 2 \times 2250) + 67400] =$$

$$193400 - 157400 =$$

$$(م.غ) \quad \boxed{36000} =$$

ملاحظة : الموازنة للمزنة تقوم على أساس حجم الإنتاج الفعلي وليس الإنتاج المعياري

\* اخراجات الموازنة تخضع لرقابة الجهات التنفيذية ، ولكن يوجد لدينا ضمن اخراجات الموازنة اخراجات تكاليف ثابتة وبالتالي الرقابة تكون على التكاليف المتغيرة والثابتة معاً ، فأصبح لدينا خلال ذلك يجب فصلها عن بعضها كما سنرى لاحقاً .

ثانياً : اخراجات الطاقة الإنتاجية : يقع هذا الاخراج تحت إشراف الإدارة العليا ويرتبط بمستويات الطاقة المستقلة ويتبأكالاتي :

التكاليف الصناعية غير المباشرة المحملة - التكاليف الصناعية غير المباشرة المعيارية للطاقة الإنتاجية (ومن الموازنة الثابتة)

أي :

اخراجات الطاقة = معدل التحمل المعياري الثابت (حجم الإنتاج الفعلي × الزخم المعياري لإنتاج - حجم الإنتاج × الزخم)   
 الوحدة      المعياري      المعياري      للوحدة

← اخراجات الطاقة = معدل التحمل المعياري الثابت (الزخم المعياري للإنتاج الفعلي - الزخم المعياري للطاقة)   
 المعياري

$$[(2 \times 2500) - (2 \times 2250)] \times 13.48 =$$

$$(5000 - 4500) \times 13.48 =$$

$$(م.غ) \quad \boxed{6740} =$$





الزخم المصاري للإنتاج الفعلي = 4500

ملاحظة

الزخم المصاري للطاقة المصارية = 5000

الفعلي > المصاري دد وبالتالي هناك طاقة غير مستغلة ((

الخرف للموازنة + الخرف للطاقة الإنتاجية = الخرف الإجمالي

36000 - 6740 = 42740

التحليل الثاني جيد ولكن لا يعطي كل التفسيرات لذلك لابد من التفصيل والتحليل فيه  
إطار تتبع الخرفات ومعرفة الأسباب ومحاسبة المسؤولية.

\* التحليل الثلاثي للخرف الإجمالي ← الخرف للموازنة

الخرف للإنتاج الخرف كفاءة متغير

الخرف للطاقة الإنتاجية

حيث يختلف التحليل الثلاثي عن التحليل الثاني في ما يتعلق بالخرفات التي تخضع للرقابة  
في المستويات التشغيلية، حيث يركز الخرف للموازنة على الخرفين هما (الخرف للإنتاج  
والخرف كفاءة متغير)

أما الخرف الطاقة الإنتاجية فيبقى على حاله كما في التحليل الثاني.

أولاً: الخرف للإنتاج: يمثل المكون بين التكاليف الصناعية غير المباشرة المصارية محسبة على أساس  
عدد الساعات الفعلية للتشغيل وبين التكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية.

الخرف للإنتاج = [نسبة مخطئة + (الزخم الفعلي × معدل التحليل المصاري)] - التكاليف الصناعية  
غير المباشرة الفعلية المتغير





$$193400 - [20 \times (2.5 \times 2250)] + 67400 = \text{الخرف الإنفاذه}$$

$$193400 - [(20 \times 5625) + 67400] =$$

$$193400 - 112500 + 67400 =$$

$$193400 - 179900 =$$

$$(غ.م) \quad 13500 - =$$

\* بما أنه التكاليف الثابتة هي نفقات معنى ذلك أن الزيادة في التكاليف المتغيرة .  
 \* هذا الخراف (الخراف الإنفاذه) للتكاليف الثابتة والمتغيرة معاً ، ولذلك يجب فصلها عن بعضها البعض كما سنرى في النموذج الآخر لاحقاً ، وذلك بسبب أنه الجهة التي تسرف على التكاليف المتغيرة تختلف عن الجهة التي تسرف على التكاليف الثابتة .

ثانياً: الخراف كفاءة متغير : ذكرنا سابقاً أن الخراف الزمني هو خراف كفاءة وبما أننا قلنا الخراف كفاءة معن ذلك هذا العنصر الأساسي هو الزمني وبما أنه الخراف كفاءة متغير أي سيكونه تعاملنا مع معدلات التحمل المتغيرة .  
 وعيبد بالعلاقة التالية :

$$* \text{الخراف الكفاءة المتغير} = \text{معدل التحمل المصداقي} \times (\text{الزمن المصداقي للإنتاج} - \text{الزمن الضاقي للإنتاج})$$

المتغير                      الضاقي                      الضاقي

$$[(2.5 \times 2250) - (2 \times 2250)] \times 20 =$$

$$(5625 - 4500) \times 20 =$$

$$(غ.م) \quad 22500 - =$$

\* الكفاءة تعني التنفيذ ونلاحظ هنا أن الزمن الضاقي للإنتاج أقل من الزمن المصداقي للإنتاج وهذا يدل على عدم وجود كفاءة حيث حجم الإنتاج تم تنفيذه بزمن ضاقي أكبر من الزمن المصداقي (المخطط)





الخوف الإنفاذ + الخوف الكفاءة المستقر = الخوف للموازنة

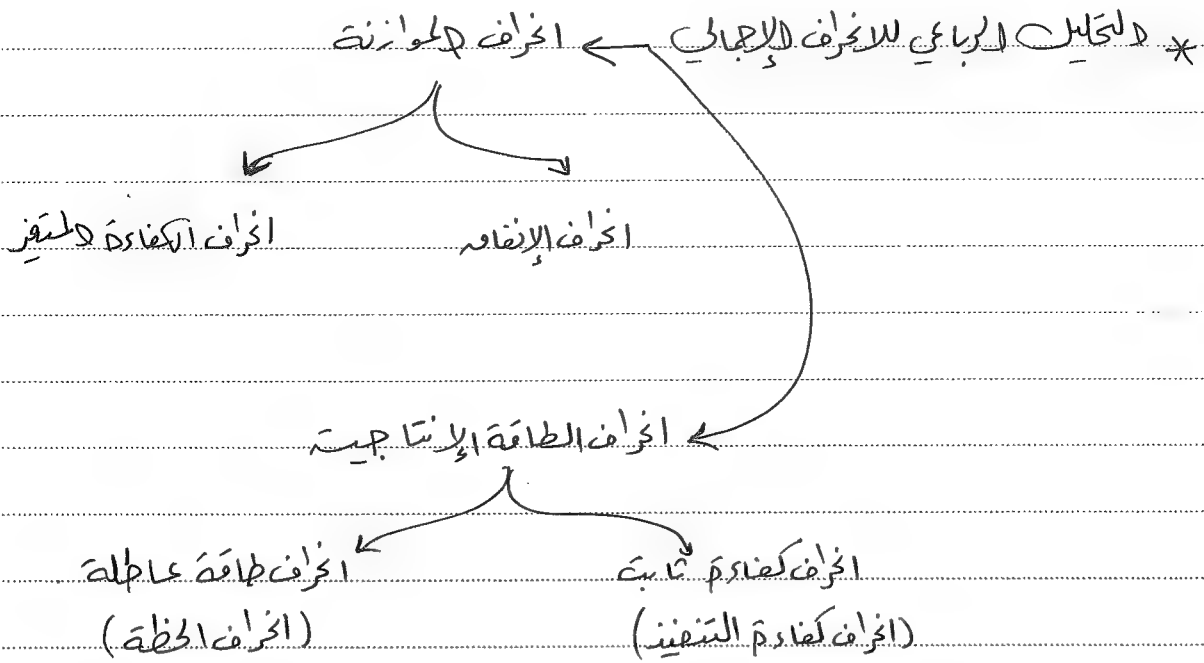
$$13500 - 22500 = 36000 \text{ (وهو المطلوب)}$$

ثالثاً: الخوف الطاقة الإنتاجية: ويأوي (- 6740) هو نفسه في التحليل الثلاثي.

الخوف الإنفاذ + الخوف الكفاءة المستقر + الخوف الطاقة الإنتاجية = الخوف الإجمالي

$$13500 - 22500 - 6740 = 42740$$

(وهو المطلوب)



وهذه التجربة موهبة لكفاءة لثقل الطاقة الإنتاجية ، ذلك أن انخفاض الكفاءة إياها يؤدي إلى زيادة الزمن اللازم لإنجاز العمل ، وارتفاعه يؤدي على العكس إلى تدني زمن الإنجاز . وهذا ما يميز التحليل الرباعي من التحليلية الشائ و الثلاثي ، أما الخوف الإنفاذ والكفاءة المستقران ببقياه على حالهما كما وردا في التحليل الثلاثي ...



أولاً: الخراف الانتاج = 135.00

ثانياً: الخراف الكفاءة = 22500

ثالثاً: الخراف كفاءة ثابت «الخراف المتقيد» يهدف هذا الخراف إلى قياس كفاءة توزيع

البؤد الثابتة، ويمثل الفرق بين الزنى المعياري للإنتاج

الضفي وبين الزنى الضفي للإنتاج ذاته موحداً بمعدل التحمل المعياري الثابت، أي يجب بالطلاقة التالية:

الخراف كفاءة ثابت = معدل التحمل المعياري  $\times$  (الزنى المعياري للإنتاج لفضي - الزنى لفضي للإنتاج الضفي) الثابت

$$= 13.48 \times (4500 \text{ ساعة} - 5625 \text{ ساعة})$$

$$= -15.165 \text{ (غ.م)}$$

الخراف كفاءة ثابت هو المعامل، بينما الخراف طاقعة عامله هو المعامل

الزنى المعياري للإنتاج الضفي < الزنى المعياري للإنتاج الضفي

وبالتالي يدل على أن الكفاءة منخفضة

رابعاً: الخراف طاقعة عامله «الخراف الخلة» يهدف هذا الخراف إلى قياس تكلفة الجزء غير المستغل من الطاقة المتاحة

ويتم ذلك بالمقارنة بين الزنى الضفي للطاقة الضفية (حجم الإنتاج الضفي) وبين الزنى المعياري

للطاقة المعيارية، معقوماً وفقه معدل التحمل المعياري الثابت ولقد الإدارة العليا في

المسؤولية عن هذا الخراف، وعده معدلات تفضيل الطاقة الإنتاجية وكفاءة استغلالها

هذا ويجب الخراف الطاقة المعاملة كالتالي:

الخراف الطاقة المعاملة = معدل التحمل الثابت  $\times$  (الزنى لفضي للإنتاج - الزنى المعياري للطاقة)

الضفي المعياري



$$\leftarrow \text{اخراف الطاقة العاملة} = [ (2 \times 2500) (2.5 \times 2250) ] \times 13.48$$

$$= (5000 - 5625) \times 13.48$$

$$= \boxed{8425} \text{ (م)}$$

م.م التخطيط في البداية أن يعمل لمعمل 5000 ساعة ولكنه فعلياً عمل 5625 ساعة  
إذاً هناك طاقة معلقة غير مستغلة في التخطيط

اخراف الكفاءة الثابت الثابت + اخراف الطاقة العاملة = اخراف الطاقة الإنتاجية

$$15165 - 8425 = 6740$$

اخراف الإتقان + اخراف كفاءة صغير + اخراف كفاءة ثابت + اخراف طاقة عاملة = اخراف الإنتاجية

$$13500 - 22500 + 15165 + 8425 = 42740$$

(وهو المطلوب)

\* الطلب الثابت ، تسجيل القيمة للحاجب

مذكرتين

$$150660 \text{ د/السفيل (ن.م.غ.م محلة مديراً)}$$

$$13500 \text{ د/اخراف الإتقان}$$

$$22500 \text{ د/اخراف كفاءة صغير}$$

$$15165 \text{ د/اخراف كفاءة ثابت}$$

المذكرتين

$$193400 \text{ د/ن.م.غ.م فعلياً}$$

$$8425 \text{ د/اخراف طاقة عاملة}$$

تحليل الإنتاج بالتكاليف الضامية في المباشرة المحلة مديراً وإثبات الاخرافات



«هنا توقف الدكتور نواف في كل السابغ ماتبقي في المحاضرة والقادمة».

**ملاحظة هامة** أودّ التوبيخ إلى وجود خطأ في المحاضرة الثانية/صفحة 15

فأنه صافي الخراف الزني بالطريقة الأخرى هو:

صافي الأجر المصيري  $\times$  [ الزني المصيري - (ج. الزني الفعلي  $\times$  نسبة المرح) ]

وبالتالي يكون صافي الخراف الزني =  $220 \times [2000 - (5800 \times \frac{2}{5})]$

للعمالة الماهرة =  $220 \times 320$

**70400 =**

وصافي الخراف الزني للعمالة المساعدة مكتوب بالطريقة الصحيحة.

أرجو الانتباه زملائي ونفسد رعت وجود هذا الخطأ.

\* قام الدكتور نواف بإعطاء حل للسؤال التجريبية التي طرحها الدكتور عطا الله خليل في المحاضرة

السادسة، وإليك الحل

... نفس السؤال ...

اعتمدت إحدى الشركات الصناعية الرأسمال المصيري للعمالة الشريفة عند إعداد خططها السنوية لعام ٢٠١٢ كالآتي:

عمال الفئة (أ) 600 ساعة بمعدل مصيري 800 قرش لساعة

عمال الفئة (ب) 500 ساعة بمعدل مصيري 700 قرش لساعة

عمال الفئة (ج) 750 ساعة بمعدل مصيري 500 قرش لساعة

ويستج عن الرأسمال المصيري للعمالة الشريفة (595 وحدة) من الساعة (ع) وبزخم مصيري قدره

(2.5 ساعة) للساعة الواحدة.

وفي ذبابة شهر كانون الثاني لعام ٢٠١٢ بين مايلي:

(أ) بلغت الأجر الفعلي لشركاؤنا الثاني كالآتي:

عمال الفئة (أ) 750 ساعة عمل فعلي وبمعدل فعلي 900 قرش لساعة

عمال الفئة (ب) 600 ساعة عمل فعلي وبمعدل فعلي 820 قرش لساعة

عمال الفئة (ج) 500 ساعة عمل فعلي وبمعدل فعلي 600 قرش لساعة



جـ. كانت بيانات إنتاج الدورة المتعلقة بالعمالة الشهرية كما يلي :

١- كانت عدد وحدات تحت التصنيع في أول شهر كانون الثاني ( ٨٥ وحدة ) من

اللفة (ع) و مستوى تكليل (١/٤٥) من الأجر المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة

أما المواد الأولية فتدخل بالكامل في بداية عملية التصنيع

بـ. بلغ عدد وحدات تحت التصنيع في آخر شهر كانون الثاني ( ٧٥ وحدة ) من اللفة

(ع) مستوى تكليل (١/٤٥) تكديمه الأجر المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة

أما المواد الأولية فتدخل بالكامل في بداية عملية التصنيع

جـ. بلغ عدد الوحدات تامة الصنع من الوحدات الجديدة والتي تم البدء بإنتاجها خلال

شهر كانون الثاني ( ٤٥٥ وحدة ) من اللفة (ع)

إضافة إلى إتمام مخزونه تحت الصنع أول المدة بحيث يصبح مجموع الوحدات تامة الصنع ( ٤٨٥ وحدة )

تم تحويلها إلى مخازن الإنتاج التام

المطلوب :

١- حساب الأخراف الإجمالي للأجر المباشرة عند شهر كانون الثاني وتحليله إلى مكوناته

الضمنية والارزقة

٢- إثبات الصية المحاسبية للارزق

من نص المألة لدينا بيانات معيارية ١ ( ٥٩٥ وحدة ) معيارية

وبما أنه لدينا إنتاج تحت التفعيل أول المدة وآخر المدة لذلك قمنا بحساب الإنتاج

الضمان المفضل في المحاضرة السادسة حسب طريقة الدكتور عطا الله وظهر لدينا ( ٤٧٦ وحدة )

يوجد طريقة ثانية بإتباع القانون التالي :

حل



مجم الإنتاج الفضلي المعدل = إنتاج تام الصنع + إنتاج تحت التحويل - إنتاج تحت التحويل  
آخر المدة معدل أول المدة معدل

$$= 480 - (\%40 \times 70) + (\%40 \times 80)$$

مجم الإنتاج      مجموع الإنتاج

$$= 480 + 28 - 32 = 476 \text{ وحدة}$$

(480 من نص المألة مجموع وحدات نامة الصنع والتي تم تحويلها إلى مخازن الإنتاج التام)

\* وقلنا لحساب الانحراف الإجمالي للأجور المبسرة يجب مقارنة التكلفة المعيارية لإنتاج 476 وحدة مع التكلفة الفعلية لإنتاج 476 وحدة لتكون المعيارية صحيحة.

\* تحديد الزمن المعياري على أساس حجم الإنتاج الفعلي كما يلي:

// سنقوم بالتحويل من القروش إلى الدينار وذلك بالقسمة على 1000 //

الزمن المعياري المعدل لـ 476 وحدة نقوم بحسابه كما يلي:

مجم الإنتاج المعدل

زمن معياري لـ 595 وحدة X

مجم الإنتاج المعيارى

فئة العمل	الزمن المعياري لـ 476 وحدة	معدل الأجر	تكلفة الأجور المعيارية لمجم الإنتاج الفضلي
أ	$480 = \frac{476}{595} \times 600$	$\frac{800}{1000} \approx 0.8$	384 دينار
ب	$400 = \frac{476}{595} \times 500$	$\frac{700}{1000} \approx 0.7$	280
ج	$600 = \frac{476}{595} \times 750$	$\frac{500}{1000} \approx 0.5$	300

964 دينار

1480 ساعة





← الخراف الإجمالي للأجور = التكلفة المباشرة للإنتاج الفعلي - التكلفة الفعلية

التكلفة الفعلية = زمن فعلي  $\times$  معدل أجر فعلي

للفتة (أ)  $750 = 0.9 \times 675$

للفتة (ب)  $600 = 0.82 \times 492$

للفتة (ج)  $500 = 0.6 \times 300$

1467

← الخراف الإجمالي =  $964 = 1467 - 503$  (م. غ)

قوله دلتا للشأن للخراف الإجمالي : ← الخراف الزمي

← الخراف معدل الأجر

\* الخراف الزمي = معدل الأجر المصاري (زمن مصاري للإنتاج المصاري - زمن فعلي)

للفتة (أ)  $216 = (750 - 480) \times 0.8$

للفتة (ب)  $140 = (600 - 400) \times 0.7$

للفتة (ج)  $50 = (500 - 600) \times 0.5$

← الخراف الزمي =  $216 - 140 + 50 = 306$  (م. غ)

\* الخراف معدل الأجر = زمن فعلي  $\times$  (معدل مصاري - معدل فعلي)

للفتة (أ)  $75 = (0.9 - 0.8) \times 750$

للفتة (ب)  $72 = (0.82 - 0.7) \times 600$

للفتة (ج)  $50 = (0.6 - 0.5) \times 500$

← الخراف معدل الأجر =  $75 - 72 - 50 = 197$  (م. غ)



الخرف زمن الأجر + الخرف معدل الأجر = الخرف الإجمالي

$$306 - 197 = 503 -$$

(وهو المطلوب)

ثانياً: التحليل للثنائي للخرف الإجمالي ← الخرف زمن الأجر

← الخرف معدل الأجر

صافي الخرف معدل الأجر ← الخرف المشترك

١- الخرف زمن الأجر =  $306 - 306$  (م. غ) [ كما في التحليل الثاني ]

٢- صافي الخرف معدل الأجر = زمن معياري للإنتاج المعدل  $\times$  معدل الأجر المعياري - المعدل الصافي

$$\text{للفئة (أ)} = 480 \times (0.9 - 0.8) = 48 -$$

$$\text{للفئة (ب)} = 400 \times (0.82 - 0.7) = 48 -$$

$$\text{للفئة (ج)} = 600 \times (0.6 - 0.5) = 60 -$$

$$\leftarrow \text{صافي الخرف معدل الأجر} = 48 - 48 - 60 = 156 \text{ (م. غ)}$$

٣- الخرف المشترك = تغير الزمن  $\times$  تغير معدل الأجر

$$\text{للفئة (أ)} = (750 - 480) \times (0.9 - 0.8) = 27$$

$$\text{للفئة (ب)} = (600 - 400) \times (0.82 - 0.7) = 24$$

$$\text{للفئة (ج)} = (500 - 600) \times (0.6 - 0.5) = 10 -$$

$$\leftarrow \text{الخرف المشترك} = 27 + 24 - 10 = 41$$

تغير الإنتاج فيبلغ 41



الخرف الزحف + صفائي الخرف معدل الأجر + الخرف المشترك = الخرف الإجمالي

$$306 - 156 - 41 = 503 \text{ (وهو المطلوب)}$$

مثال التحليل الرباعي للخرف الإجمالي: ← الخرف الزحف

صفائي الخرف الزحف  
(الخرف المكافؤة)  
(الخرف الناتج)

خرف تركيبة العمل  
(الزج)

خرف معدل الأجر

الخرف المشترك

صفائي الخرف معدل الأجر

١- الخرف تركيبة العمل (الزج) = { (نسبة الزج، زحف × مجموع الألفئة) - الزحف لصفائي } × معدل الأجر المصدري  
المصدري      الضلعية      للفتة

$$120 - = 0.8 \times \left\{ 750 - \left( 1850 \times \frac{480}{1480} \right) \right\} = \text{الفتة (أ)}$$

$$70 - = 0.7 \times \left\{ 600 - \left( 1850 \times \frac{400}{1480} \right) \right\} = \text{الفتة (ب)}$$

$$125 + = 0.5 \times \left\{ 500 - \left( 1850 \times \frac{600}{1480} \right) \right\} = \text{الفتة (ج)}$$

← خرف تركيبة العمل (الزج) = 65 - (غم)

ويمكن حساب الخرف تركيبة العمل بالقانون التالي:

الخرف تركيبة العمل = ن. ف على أساس مزيج صفائي - ن. ف على أساس مزيج صفائي





٢- صافي اخلاف الزحف = متوسط المعدل المعياري  $\times$  (مجموع الزحف المعياري - مجموع الزحف الفعلي)

$$\text{متوسط المعدل المعياري} = \frac{\text{التكلفة المعيارية لكل الفئات}}{\text{إجمالي الزحف المعياري}}$$

$$\frac{241}{370} = \frac{964}{1480}$$

$$\leftarrow \text{صافي اخلاف الزحف} = \frac{241}{370} \times (1850 - 1480)$$

$$= \frac{241}{370} \times (370 - ) \quad (\text{م. غ. م.}) \quad \boxed{241 -}$$

أو بطريقة أخرى ...

صافي اخلاف الزحف = معدل معياري  $\times$  (مجموع معياري معدل - مجموع فعلي معدل بنسب معيارية)

$$\text{للفتة (أ)} = 0.8 \times (600 - 480) = 96 -$$

$$\text{للفتة (ب)} = 0.7 \times (500 - 400) = 70 -$$

$$\text{للفتة (ج)} = 0.5 \times (750 - 600) = 75 -$$

$$\leftarrow \text{صافي اخلاف الزحف} = \boxed{241 -} \quad (\text{م. غ. م.})$$

أو بطريقة ثالثة ...

صافي اخلاف الزحف = معدل الأجر المعياري  $\times$  {الزحف المعياري للفتة - (مجموع الزحف الفعلي  $\times$  نسبة الميزج المعياري)}

$$\text{للفتة (أ)} = 0.8 \times \left\{ \left( \frac{480}{1480} \times 1850 \right) - 480 \right\} = 96 -$$

$$\text{للفتة (ب)} = 0.7 \times \left\{ \left( \frac{400}{1480} \times 1850 \right) - 400 \right\} = 70 -$$

$$\text{للفتة (ج)} = 0.5 \times \left\{ \left( \frac{600}{1480} \times 1850 \right) - 600 \right\} = 75 -$$





١- صفني الحرف الزني = 96 - 70 - 75 = 241 - (غ.م)

٢- صفني الحرف معدل الأجر = 156 - (غ.م)

٣- الاخراف المشترك = 41 - (غ.م)

الخراف تركيبة العمل + اخراف النافع + صفني اخراف معدل الأجر + الاخراف المشترك = الاخراف الإجمالي

65 - 241 - 156 - 41 = 503 (وهو المطلوب)

\* الصيغ المحاسبية ...

عدد مذكورين

964 ح/ السَّيْل (مصاريف)

65 ح/ اخراف تركيبة العمل

241 ح/ صفني اخراف الزني (اخراف النافع)

156 ح/ صفني اخراف معدل الأجر

41 ح/ الاخراف المشترك

1467 ح/ الأجر/ الفضيلة

تحليل الإنتاج بتكلفة العمل المصيرية وإثبات الاخرافات

طلب إضافي

- نفتر من أن معدل المسحوبات الفضيلة 25٪ (التي الضائع الفضيلة هو 25٪) وذلك على أساس تحليل بطاقات الزمني الفضلي.



والمطلوب: ١- حساب الخراف الزمني المستغل في الإنتاج  
٢- حساب الخراف المسموحات.

الحل: نحدد متوسط معدل الأجر كما يلي:

$$\text{متوسط معدل الأجر} = \frac{\text{م. ح. ت. المصاريف}}{\text{مجموع الزمن المصاري}}$$

$$= \frac{1205}{1850} \approx 0.65 \text{ دينار}$$

$$\text{أد:} = \frac{964}{1480} \approx 0.65 \text{ دينار}$$

$$\text{حيث: } \frac{1205}{1850} \text{ (الإنتاج المصاري) .}$$

\* التكلفة المصاريف للقنات = زمن مصاري × معدل أجر مصاري

$$= (0.5 \times 750) + (0.7 \times 500) + (0.8 \times 600) = 1205$$

$$* \text{مجموع الزمن المصاري} = 750 + 500 + 600 = 1850$$

$$\frac{964}{1480} \text{ (الإنتاج المصاري للمعدل)}$$

\* الخراف الزمني إصافي = متوسط معدل الأجر × (الزمن المصاري الصافي - الزمن الضائع الصافي المستغل)  
المستغل في الإنتاج المستغل في الإنتاج



\* الزمن المصاري الصافي المستقل = عدد الوحدات المصارية  $\times$  الزمن المصاري لللفة المعكولة ..

$$1190 = 2.5 \times 476 =$$

\* الزمن المفضل الصافي المستقل = مج الزمن المفضل  $\times$  معدل الزمن المستقل

$$1387.5 = \% 75 \times 1850 =$$

حيث لدينا فائدة إقبال وقت ضائع فلي  $\% 25$   $\leftarrow$  الوقت المستقل  $\% 100 - \% 25$

$$\% 75 =$$

$\leftarrow$  أخراف الزمن الصافي المستقل =  $(1387.5 - 1190) \times 0.65$

$$= 128.375 \text{ (غ.م)}$$

... الطبعة الثاني

أخراف المسحوبات = متوسط معدل الأجر  $\times$  (مسحوبات مصارية - مسحوبات فضلية)

\* المسحوبات المصارية = مج. زعم مصاري معدل - ز. مصاري مستقل

$$290 = 1480 - 1190 =$$

\* المسحوبات الفضلية = مج الزمن المفضل  $\times$  معدل الزمن الضائع (المسحوبات الفضلية)

$$462.5 = \% 25 \times 1850 =$$

$\leftarrow$  أخراف المسحوبات =  $(462.5 - 290) \times 0.65$

$$= 112.125 \text{ (غ.م)}$$



الخراف الزحف الصافي المستغل + الخراف السحوبات

$$112.125 - 128.375 =$$

$$\boxed{240.5} =$$

ونكتب: صافي خراف الزحف = 241 -

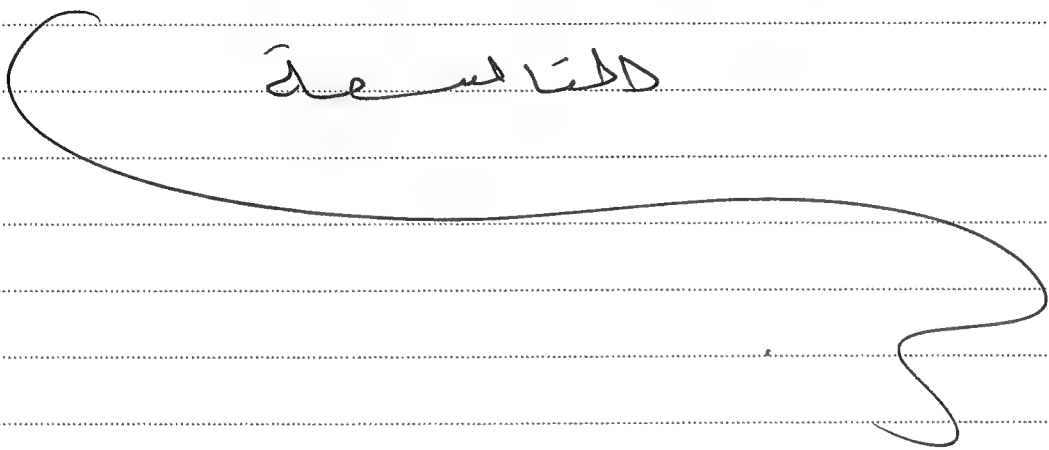
$$241 - 240.5 = \boxed{0.5}$$

هذا الفرق الناتج بسبب الضائقة  
لأن معدل الأجر 0.65 هو تقريب

إذ هنا نتوقف عما هربنا لنتابع حل المسألة المتعلقة بالتكاليف الصناعية  
غير المباشرة في المحاضرة القادمة.

نهاية المحاضرة

للتأسيمة



مسألة أخرى

• تذكر بـ بـ بالقوانين الخاصة بالتكاليف الصناعية غير المباشرة .

الانحراف الإجمالي للـ ص. غ. م = ص. غ. م محملة - ص. غ. م فعلية .

= (مجم الإنتاج الفعلي × الزمن المصاري لإنتاج × معدل التحمل المصاري الإجمالي) - ص. غ. م فعلية  
الوحدة

يتم تحليله نتائجاً إلى : ١) انحراف الموازنة وياوي :

= [ ص. غ. م محملة + (مجم الإنتاج الفعلي × الزمن المصاري لإنتاج × معدل التحمل الإجمالي) ] - ص. غ. م فعلية  
الوحدة المتغير

= مجموعيات الموازنة المرننة - ص. غ. م فعلية





← ③ انحراف الطاقة الإنتاجية : رياضي

معدل التحميل الثابت  $\times$  (الزمن المصاري للإنتاج لفعلي - الزمن المصاري للطاقة المصارية)

\* تحليل ثلاثياً : ← ① انحراف الموازنة : ويتم تحليله إلى :

① انحراف الإقفاص : رياضي

[ن. ثابتة مخططة + (الزمن لفعلي  $\times$  معدل التحميل المصاري)] - ن. ص. غ. م. فعلية  
المستقر

② انحراف الكفاءة : رياضي

معدل التحميل المصاري  $\times$  (الزمن المصاري للإنتاج - الزمن المصاري للفعلي)  
المستقر      المفعلي

← ④ انحراف الطاقة الإنتاجية

\* تحليل رباعياً : ← ① انحراف الموازنة

② انحراف الإقفاص      ③ انحراف الكفاءة : المستقر

← ⑤ انحراف الطاقة الإنتاجية

⑥ انحراف الكفاءة الثابت : رياضي

معدل التحميل المصاري  $\times$  (الزمن المصاري للإنتاج - الزمن لفعلي)  
الثابت      المفعلي      للإنتاج لفعلي

⑦ انحراف الطاقة المأظلة : رياضي

معدل التحميل الثابت  $\times$  (ز. ف. للإنتاج - ز. م. للطاقة)  
المفعلي      المصارية





- ملاحظة: يسمح التحليل الرباعي بفضل انحرافات التكاليف المبرنة عند التكاليف الثابتة، وتحليل كل منها يجب أن يبدأ بـ:

ولكن في حال عدم تطابق التكاليف الثابتة المخططة مع التكاليف الثابتة الفعلية سيظهر انحراف التكاليف الصناعية الثابتة مظهرًا في انحراف الإنفاذ، مما لا يسمح بتحديد المسؤولية بدقة، الأمر الذي يستوجب تحليل انحراف الإنفاذ إلى انحرافين، أحدهما للسبب الثابت والآخر للسبب المتغير، مع خلال اعتماد النموذج الآتي للتحليل:

• تتمثل الخطوة الأولى في التحليل بتجزئة الانحراف الإجمالي الكلي إلى قسمين:

(أ) - انحراف إجمالي للتكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة.

(ب) - انحراف إجمالي للتكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة.

• يجب هذه الانحرافات الجزئية ومنه الملاحظة المصنفة نفرد في حساب الانحراف الإجمالي الكلي.

• الآن سنقوم بإكمال حل المسألة التي بدأناها في المحاضرة السابقة، سنداد إلى ما ذكر أعلاه.

- وجدنا في المحاضرة السابقة أن الانحراف الإجمالي لـ ص. غ. م = - 42740 (ص. غ. م) كلاً في...

① الانحراف الإجمالي للتكاليف الصناعية = ت. ص. غ. م متغيرة + ت. ص. غ. م متغيرة فعلية غير المباشرة المتغيرة

= (مجم الإنتاج الفعلي × الرقم المعياري للإنتاج × معدل التحويل) - ت. ص. غ. م متغيرة فعلية الوحدة المتغير

$$126000 - (20 \times 2 \times 2250) =$$

$$126000 - 90000 =$$

$$36000 - (ص. غ. م) =$$

تحليل الانحراف الإجمالي للد. ص. غ. م المتغيرة إلى:

$$1. \text{ انحراف الإنقاص المتغير} = (\text{الزمن الفضائي للإنتاج} \times \text{معدل التحميل المياري}) - \text{ن. ص. غ. م المتغيرة الفضائية}$$

$$= (\text{الزمن الفضائي للإنتاج} \times \text{معدل التحميل المياري}) - (\text{الزمن الفضائي} \times \text{معدل التحميل المياري المتغير})$$

$$= \text{الزمن الفضائي} \times (\text{معدل التحميل المياري المتغير} - \text{معدل التحميل الفضائي المتغير})$$

حيث: معدل التحميل الفضائي المتغير = ن. ص. غ. م فعلية متغيرة ÷ الزمن الفضائي

$$22.4 = \frac{126000}{5625}$$

$$\Leftarrow \text{انحراف الإنقاص المتغير} = (22.4 - 20) \times 5625 = 13500 \text{ (غ. م)}$$

ملاحظة: في الامتحان دائماً من أجل السرعة واستغلال الوقت نطبق القانون حسب المعلومات المطروحة.

$$2. \text{ انحراف الكفاءة المتغير} = \text{معدل التحميل المياري} \times (\text{الزمن المياري للإنتاج} - \text{الزمن الفضائي للإنتاج})$$

$$= [(2.5 \times 2250) - (2 \times 2250)] \times 20$$

$$= (5625 - 4500) \times 20$$

$$= 22500 \text{ (غ. م)}$$



③ الأخراف الإجمالي لأن ص. غ. م = ن. ص. غ. م ثابتة - ن. ص. غ. م ثابتة  
الثابتة المحملة فعلية

= (حجم الإنتاج الفعلي × الزمن المعياري للوحدة × معدل التحميل الثابت) - ن. ص. غ. م ثابتة فعلية

$$67400 - (13.48 \times 2 \times 2250) =$$

$$67400 - 60660 = 6740 -$$

ملاحظة: لم نقل ن. ص. غ. م مباشرة ثابتة أو ن. ص. ثابتة لافرق في ذلك لأنه كل شيء ثابت هو غير مباشر إجباري.

\* التكاليف الصناعية المحملة تسمى أيضاً ن. ص. متوقعة لأنها استوجبت معطيات الموازنة

\* هذا المثال قد تكونه النتائج مطابقة والسبب في ذلك أن التكاليف الثابتة المخططة تساوي التكاليف الثابتة الفعلية وسأعطى مثال آخر تكونه متفافة إن شاء الله.

الأخراف الإجمالي لأن ص. غ. م الثابتة تجل إلى:

أ- أخراف الإنفاق الثابت = ن. ثابتة محظوة - ن. ثابتة فعلية

$$67400 - 67400 = 0$$

ب- أخراف طاقة إنتاجية = 6740 - ونحلل إلى:

أخراف طاقة عاطلة

$$8425 + =$$

أخراف كفاءة ثابت

$$15165 - =$$



\* ولأننا نقول أن الخراف الثابت تحلل ثنائياً ← الخراف الإنفاقة ثابتة  
← الخراف طاقة إنتاجية

مثلاً ثنائياً ← الخراف الإنفاقة ثابتة  
← الخراف كفاءة ثابتة  
← الخراف طاقة عاطلة

\* بينما الخراف المتغير تحلل فقط ثنائياً ← الخراف الإنفاقة متغير  
← الخراف كفاءة متغير

\* سنقوم بوضع مخطط شامل للخرافات:

\* النموذج الأول

الخراف الإجمالي للـ ص. غ. م.

42740 -

« د تحلل ثنائي »

الخراف طاقة إنتاجية

6740 -

الخراف الموازنة

36000 -

« د تحلل رباعي »

الخراف طاقة عاطلة

« د الخراف خطية »

الخراف كفاءة ثابتة

« د الخراف تنقيذ »

الخراف كفاءة

متغير

الخراف الإنفاقة

8425 +

15165 -

22500 -

13500 -

## \* النموذج الثاني ...

الآخاف الإجمالي لأن ص. غ. م.

42740 -

الآخاف إجمالي ثابت

6740 -

الآخاف إجمالي متغير

36000 -

الآخاف طاقة إنتاجية

6740 -

الآخاف إنفاذه

ثابت

0

الآخاف كفاءة

متغير

22500 -

الآخاف إنفاذه

متغير

13500 -

الآخاف طاقة عاملية

« د. آخاف طاقة »

الآخاف كفاءة ثابت

« د. آخاف التقيد »

8425 +

15165 -

ملاحظة: في النموذج الثاني فصلت التكاليف المتغيرة عن الثابتة.

بينما في النموذج الأول كان لدينا الآخاف الإنفاذه ولا يوجد فيه فصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة.

علماً أنه الجهة الإشرافية مختلفة حيث أنه:

التكاليف المتغيرة المسؤولة عن الجهة الإشرافية الوسطى والدنيا « الجهة التنفيذية »

أما التكاليف الثابتة المسؤولة عن الجهة العليا « د. م. المسؤولة عن تشغيل الطاقة الإنتاجية »

إذاً لدينا آخافات متعددة ونحوز جميعها والعلاقات بينها بسيطة جداً وكل ما في الأمر هو فصل الإنفاذه الثابت

عن المتغير.



## مسألة

تستخدم إحدى الشركات الصناعية نظام التكاليف المعيارية، وفيما يلي لموازنة التحويلية المرتبة للتكاليف الصناعية غير المباشرة «بصورة مختلة» عبر الفترة التكاليفية المنتهية بتاريخ ١٢/١٠/٢٠١١.

معدلات استهلاك الطاقة الإنتاجية	٧٠٪	٨٠٪	٩٠٪	١٠٠٪
مستوى الطاقة الإنتاجية بالوحدات	٩٥٥٥ وحدة	١٠٥٥٥	١١٥٥٥	١٢٥٥٥
مستوى الطاقة الإنتاجية بالساعات	٤٥٥٥ ساعة	٥٥٥٥	٥٥٥٥	٦٥٥٥
تكاليف صناعية إضافية متغيرة «مرتبة»	٦٧٥٥٥	٧٥٥٥٥	٨٢٥٥٥	٩٥٥٥٥
نسبة	٥٥٥٥٥	٥٥٥٥٥	٥٥٥٥٥	٥٥٥٥٥
إجمالي من إضافي	١١٧٥٥٥	١٢٥٥٥٥	١٣٢٥٥٥	١٤٥٥٥٥

فإذا علمت ما يلي :

- ① - إن مستوى الطاقة الإنتاجية المعيارية هو ١٠٥٥٥ وحدة، والذي يقابل معدل استهلاك الطاقة الإنتاجية ٨٠٪.
- ② - بلغت كمية الإنتاج الفعلية ٩٥٥٥ وحدة، وعدد ساعات العمل المباشرة الفعلية (٥٧٥٥ ساعة).





(٢) بلغت التكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية (133800 ل.س) من (54000 ل.س) ثابتة

### والمطلوب ..

- ١- تحديد الانحراف الإجمالي للث.ص.غ.م وتحليله تحليلًا ثنائيًا ورباعيًا.
- ٢- إعادة تحليل الانحراف الإجمالي في الانحراف الإجمالي للسفر المتغيرة وآنر إجمالي للسفر الثابتة، وتحليلها في المكونات الأساسية.
- ٣- تسجيل قيد اليومية اللازم المتعلق بإثبات الانحرافات.

ملاحظة

\* من نفس المألة نلاحظ أنه مستوى الطاقة الإنتاجية بالوحدات (9000) ومستوى الطاقة الإنتاجية بالساعات (4500) وهذا يعني أنه كل وحدة تنتج تحتاج إلى  $\frac{1}{2}$  ساعة.

\* من خلال الموازنة بينه لنا العلاقة بين الوحدة وبين زمن إنتاجها وهذا أمر ضروري جداً لأنه كما قلنا الطاقة الإنتاجية نغير عن حجم الإنتاج وأيضاً بالزمن.

\* هذه الموازنة ← مخزلة (فيها تكاليف ثابتة ومتغيرة) ← ومرونة (لأنها تحتوي على مستويات طاقة إنتاجية منه الذي الإنتاجي الملائم).

الحل

الطلب الأول

إجمالي ث.ص.غ.م عند المستوى المعياري 80%

معدل التحلل الإجمالي =

لأن ث.ص.غ.م عدد الساعات المعيارية





$$25 \text{ ل.س.} = \frac{125000}{5000}$$

ن.م.غ.م متغيرة مصاريف

معدل التحميل المصاري المتغير =

عدد الساعات المصارية

$$15 \text{ ل.س.} = \frac{75000}{5000}$$

ن.م.غ.م ثابتة مصاريف

معدل التحميل المصاري الثابت =

عدد الساعات المصارية

$$10 \text{ ل.س.} = \frac{50000}{5000}$$

$$\text{معدل التحميل المتغير} + \text{معدل التحميل المصاري الثابت} = \text{معدل التحميل المصاري الإجمالي}$$

$$15 + 10 = 25$$

ملاحظة: معدلات التحميل من الأدوات المطلوبة خارج قبل البريد أي طلب إذا لم تكن مطابقة.

الانحراف الإجمالي للتكاليف الصناعية غير مباشرة الإضافية

= تكاليف صناعية غير مباشرة محملة - تكاليف صناعية غير مباشرة فعليه

= [ حجم الإنتاج الفعلي × الزمن المصاري لإنتاج الوحدة × معدل التحميل المصاري ] - ن.م.غ.م

الإجمالي لأن ن.م.غ.م فعليه

$$118750 = 133800 - \left( 25 \times \frac{1}{2} \times 9500 \right) = 133800 - 15050 = 118750$$

(م.غ.م)



## \* تحليل الانحراف الإجمالي تحليلًا متناهيًا

① انحراف الموازنة = [ن. ثابتة مخطئة + (مجم الإنتاج الفعلي × الزمن المعياري لإنتاج الوحدة × معدل التحمل المتغير)] - ن. ص. غ. م. فعلية

$$133800 - \left[ (15 \times \frac{1}{2} \times 9500) + 50000 \right] =$$

$$133800 - 121250 =$$

$$(م. غ.) \quad 12550 - =$$

② انحراف الطاقة الإنتاجية = معدل التحمل الثابت × (الزمن المعياري للإنتاج - الزمن المعياري للطاقة الفعلية)

$$(5000 - 4750) \times 10 =$$

$$(م. غ.) \quad 2500 - =$$

انحراف الموازنة + انحراف الطاقة الإنتاجية = الانحراف الإجمالي  
 $12550 - 2500 = 15050 -$  (وهو المطلوب)

## \* تحليل الانحراف الإجمالي تحليلًا رباعيًا

① انحراف الإنفاق = [ن. ثابتة مخطئة + (الزمن الفعلي × معدل التحمل المعياري)] - ن. ص. غ. م. فعلية المتغير

$$133800 - [(15 \times 5700) + 50000] =$$

$$(م) \quad 1700 + =$$

$$(5700 - 4750) \times 15 =$$

$$(5700 - 4750) \times 10 =$$

$$(5000 - 5700) \times 10 =$$

سؤال 15:  $15050 - = 7000 + 9500 - 14250 - 1700$

$$79800 - \left(15 \times \frac{1}{2} \times 9500\right) =$$





\* تحليل الانحراف الإجمالي لد. ص. غ. م. المستقرة

① - انحراف، إنقاصه مستقر = الزمن الفعلي × (معدل التحمل المعياري - معدل التحمل المستقر الفعلي)

$$\begin{aligned} & \left( \frac{79800}{5700} - 15 \right) \times 5700 = \\ & 5700 + \left( 14 - 15 \right) \times 5700 = \text{(ملائم)} \end{aligned}$$

② - انحراف كفاءة مستقر = معدل التحمل المعياري المستقر × (الزمن المعياري للإنتاج الفعلي - الزمن الفعلي للإنتاج الفعلي)

$$14250 - (5700 - 4750) \times 15 = \text{(غ. م.)}$$

انحراف الإنفاذه المستقر + انحراف الكفاءة المستقر = الانحراف الإجمالي لد. ص. غ. م. المستقرة

$$14250 - 5700 + 8550 \text{ (غ. م.)} = \text{(وهو المطلوب)}$$

\* الانحراف الإجمالي لد. ص. غ. م. = د. ص. غ. م. ثابتة محملة - د. ص. غ. م. ثابتة فعلية  
النسبة

$$\begin{aligned} & 54000 - \left( 10 \times \frac{1}{2} \times 9500 \right) = \\ & 54000 - 47500 = \\ & 6500 \text{ (م.غ.)} = \end{aligned}$$

\* تحليل الانحراف الإجمالي لد. ص. غ. م. الثابتة

① - انحراف الإنفاذه الثابت = تكاليف ثابتة محظوة - تكاليف ثابتة فعلية

$$\begin{aligned} & 54000 - 50000 = \\ & 4000 \text{ (م.غ.)} = \end{aligned}$$





٢) الخراف الكفاءة الثابتة = 9500 - (م.غ)

٣) الخراف طاقة عاطلة = 7000 + (م)

الخراف الانفاضة الثابتة + الخراف الكفاءة الثابتة + الخراف طاقة عاطلة = الخراف الإجمالي لأن م.غ م  
الناشئة

4000 - 9500 + 7000 = 6500 - (م.غ)

(وهو المطلوب)

الخراف الإجمالي الثابتة + الخراف الإجمالي لأن م.غ المتغيرة = الخراف الإجمالي لأن م.غ م

6500 - 8550 = 15050 - (م.غ)

(وهو المطلوب)

٢. المطلوب للتكاليف تسجيل القيد المحاسبية التالي

مذكورين

118750 م/الشفيل دد م.غ م محلة

14250 م/الخراف كفاءة متغير

4000 م/الخراف انفاضة ثابت

9500 م/الخراف كفاءة ثابت

المذكورين

133800 م/ن م.غ م عملية

5700 م/الخراف انفاضة متغير

7000 م/الخراف طاقة عاطلة

تحليل الإنتاج بالتكاليف م.غ م المحلة مبدئياً وإثبات الخرافات المبدئية والناشئة.





## مسألة

فهرين فيما يلي عاملين متعلقين عن فترة تشغيل مدرّساً برشواحد في إحدى الشركات الصناعية التي تستخدم نظام التكاليف المعيارية  
كما تستخدم الموازنة المرفقة المعدة على أساس ساعات العمل المباشة للرقابة على التكاليف المتغيرة والثابتة.

البيان	حالة (أ)	حالة (ب)
١- ن. ص. غ. م ثابتة فعلية	12000	10600
٢- ن. ص. غ. م متغيرة فعلية	XX	7000
٣- مجموع النشاط المخطط بالساعات	11000	5000
٤- الساعات المعيارية المسموح بها للإنتاج الفعلي	XX	XX
دد من الإنتاج ٨٠٠		
بيانات الموازنة للمرنة		
٥- ن. ص. غ. م ثابتة	XX	XX
٦- معدل معياري متغير	0.5	XX
٧- ن. ص. غ. م ثابتة مخططة	11000	10000
٨- تكاليف ص. غ. م متغيرة معيارية محسوبة على أساس الزمن الفعلي	XX	XX
٩- مجموع ن. ص. غ. م المخططة بالموازنة	XX	XX
١٠- ن. ص. غ. م متغيرة محملة (معياري)	XX	7500
١١- ن. ص. غ. م ثابتة محملة	XX	10000
١٢- الخراف مجموع الإنتاج (الطاقة الإنتاجية)	- 500 غ	XX
(بالتحليل الثاني)		





950 + م	250 - غ	١٤ - الخراف الإنفاضة المتغير
X X	100 - غ	١٤ - الخراف الكفافة المتغير
X X	X X	١٥ - الخراف موازنة لأن ص. غ م ثابته (الخراف الإنفاضة ثابته)
X X	X X	١٦ - ساعات مفلية للموظلات (زمن صفاء)

\* الخطوات:

١- إيجاد الأرقام والناتجة جيناً جميع العمليات الحسابية ومستخدماً طرق تحليل التكاليف التي درستنا وذلك بالنسبة لكل من الحالات السابقة.

\* نقوم بحلها في المحاضرة القادمة لنشكرونا...

\* نهاية المحاضرة

المحاضرة \*



مسألة الخس...

- في المحاضرة السابقة أعطيتكم تمريناً سنبدأ بحله الآن فاسبقوا...
- سنقوم بحل كل حالة على حدى.

للحالة ... ١

يس بالضرورة أن نقوم بالحل بالتسلسل من رقم 1 وحتى رقم 16 وإذنا صرنا  
للمعطيات وتحقيقاً للسهولة.

لدينا التكاليف الصناعية غير المباشرة الشابتة المخططة 11000 من الحقل رقم (7)  
وحجم النشاط المخطط بالساعات 11000 من الحقل رقم (3).  
بإمكاننا مباشرة إيجاد معدل التحميل الشابت باستخدامها وفقاً لحاجته في خطوات لاحقة.  
ت. ص. غ. م. ثابتة مخططة

معدل التحميل المعياري الشابت =

مستوى الطاقة المعياري

$$1 = \frac{11000}{11000} =$$



الرقم (15) ... الخراف للموازنة للات ص. غ. م ثابتة // الخراف الانفاصم الثابتة //

يعطى بالقانون :

الخراف الانفاصم الثابتة = ت ثابتة محظوة - ت ثابتة فضلية

$$12000 - 11000 =$$

$$= 1000 \text{ (غ. م)}$$

حيث : ت ثابتة محظوة ص. الحقل رقم (7)

ت ثابتة فضلية ص. الحقل رقم (1)

الرقم (4) ... الساعات للمصاريف المسموح بها للإنتاج الفضائي // الزمن المعياري للإنتاج الفضائي //

الزمن المعياري يربأكثر من معادلة تختار دائماً الأنسب حسب المعطيات

الخراف حجم الإنتاج « الطاقة الإنتاجية » = معدل التحميل المعياري الثابت  $\times$  (الزمن المعياري لحجم الإنتاج الفضائي - الزمن المعياري مستوى الطاقة المعيارية)

$$500 - = 1 \times (11000 - \text{س})$$

$$500 - = \text{س} - 11000$$

$$\Leftarrow \text{س} = 11000 - 500 = 10500 \text{ (زمن معياري للإنتاج الفضائي)}$$

الفضائي //

حيث : الخراف حجم الإنتاج = 500 - ص. الحقل رقم (12)

الرقم (16) ... ساعات فضلية للدخالات // زمن فضائي //

الخراف كفاءة مقير = معدل التحميل المعياري المقير  $\times$  (الزمن المعياري للإنتاج الفضائي - الزمن الفضائي للإنتاج الفضائي)

$$100 - = 0.5 \times (10500 - \text{س})$$

$$100 - = 5250 - 0.5 \text{ س} \Leftarrow 0.5 \text{ س} = 5250 - 100$$

$$\text{س} = \frac{5350}{0.5} = 10700 \text{ ساعة}$$

(زمن فضائي للإنتاج الفضائي //



حيث: الخراف كفاءة صغيرة = 100 - ص. الحمل رقم (14)

ملاحظة: الزائدة من هذا تخزن في حفظ القوانين وكيفية تطبيقها، حيث نستعملها  
ما هي القوانين الملائمة لكل حالة. فانشئوها...

الرقم (10) ... ت. ص. غ. م صغيرة محملة

نقط بالقانون:

$$\begin{aligned} \text{ت. ص. غ. م صغيرة محملة} &= \text{الزمن المعياري للإنتاج الفعلي} \times \text{معدل التحميل المعياري الصغير} \\ &= 10500 \times 0.5 \\ &= 5250 \end{aligned}$$

الرقم (11) ... ت. ص. غ. م ثابتة محملة

نقط بالقانون:

$$\begin{aligned} \text{ت. ص. غ. م ثابتة محملة} &= \text{الزمن المعياري للإنتاج الفعلي} \times \text{معدل التحميل المعياري الثابت} \\ &= 10500 \times 1 \\ &= 10500 \end{aligned}$$

ميكور لدينا:

$$\begin{aligned} \text{إجمالي ت. ص. غ. م المحملة} &= \text{ت. ص. غ. م صغيرة محملة} + \text{ت. ص. غ. م ثابتة محملة} \\ &= 5250 + 10500 \\ &= 15750 \end{aligned}$$

ملاحظة: التكاليف ص. غ. م المخططة للمصيرية في ليت ت. ص. غ. م المحملة  
فالمحملة تكون على أساس حجم الإنتاج الفعلي

- أما للمصيرية تكون على أساس مستوى الطاقة المصيرية.

و تكون التكاليف ص. غ. م المحملة ثابتة ت. ص. غ. م المصيرية في حالة واحدة فقط  
إذا كان حجم الإنتاج الفعلي يادي حجم الإنتاج المقرر بالموازنة الثابتة بمعنى آخر  
يصبح الزمن المعياري للإنتاج الفعلي يادي الزمن المعياري لمستوى الطاقة المصيرية





الرقم ( 9 ) ... مجموع التكاليف الصناعية غير المباشرة المخطط بها الموازنة  
وتعلم بالقانون :

مجموع ت. ص. غ. م المخطط بالموازنة = حجم الش. المخطط بالساعات  $\times$  معدل التحميل المصاري  
الكل

$$1.5 \times 11000 = 16500 =$$

حيث :

$$\text{معدل التحميل المصاري الكل} = \text{معدل التحميل المصاري الثابت} + \text{معدل التحميل المصاري المتغير}$$

$$0.5 + 1 = 1.5 =$$

يمكن حساب مجموع ت. ص. غ. م المخطط بالموازنة بطريقة أخرى  
حيث لدينا في الحقل رقم ( 7 ) ت. ص. غ. م ثابتة مخططة 11000  
خب ت. ص. غ. م متغيرة مخططة مصاريف كالناتج :

$$\text{ت. ص. غ. م متغيرة مخططة مصاريف} = \text{مستوى الطاقة المصارية المخططة} \times \text{معدل التحميل المصاري المتغير}$$

$$0.5 \times 11000 = 5500 =$$

مجموع ت. ص. غ. م المخطط بالموازنة = ت. ص. غ. م ثابتة مخططة مصاريف + ت. ص. غ. م متغيرة مخططة مصاريف

$$5500 + 11000 = 16500 =$$

الرقم ( 8 ) ... ت. ص. غ. م متغيرة مصاريف محسبة على أساس الزمن الضلي  
تعلم بالقانون :



ت. ص. غ. م. متفردة محسبة على أساس = الزنى الفعلي للإنتاج  $\times$  معدل التحميل المياري المتفرد  
الزنى الفعلي

$$5350 = 0.5 \times 10700 =$$

الرقم (2) ... ت. ص. غ. م. متفردة فضلية

فقط حابه من خلال تطبيق قانونه انحراف الإنفاذه المتفرد حيث معلوم لدينا انحراف  
الإنفاذه المتفرد في المحمل رقم (13) ويادي (- 250)

انحراف الإنفاذه المتفرد = (الزنى الفعلي للإنتاج  $\times$  معدل التحميل المياري) - ت. ص. غ. م. متفردة  
الزنى الفعلي المتفرد فضلية

$$- 250 = (0.5 \times 10700) -$$

$$- 5350 = - 250$$

$$5600 = 250 + 5350$$

ملاحظة ... انحراف الإنفاذه المتفرد = ت. ص. غ. م. متفردة معيارية محسبة - ت. ص. غ. م. متفردة  
على أساس الزنى الفعلي فضلية

= (الزنى الفعلي للإنتاج  $\times$  معدل التحميل المياري) - ت. ص. غ. م. متفردة  
المتفرد فضلية

ونختار القانون المناسب حسب المعطيات المتوفرة لدينا

الرقم (5) ... ت. ص. غ. م. متفردة

ت. ص. غ. م. الثابتة = ت. ص. غ. م. الثابتة المخطئة = 11000

لأن الكاليف الثابتة بكل مستويات الطاقة الإنتاجية بالموازنة والمرة في نظر

لذلك الحالة (أ)



## الحالة - ب ...

ث. ثابتة لحظة

- معدل التحميل المعياري الثابت =

مستوى الطاقة المعيارية بالساعات

$$\boxed{2} = \frac{10000}{5000} =$$

حيث: ث. ثابتة لحظة = 10000 مع الحمل رقم (7)  
مستوى الطاقة المعيارية = 5000 مع الحمل رقم (3)

الرقم (4) ... الزمن المعياري للإنتاج الفعلي // الساعات المعيارية المجموع لإنتاج الفعلي //  
منطوق صابه مع فلان تطبيع قانون ث. ص. غ. م ثابتة لحظة حيث أن:  
ث. ص. غ. م ثابتة لحظة مطابقة في الحمل رقم (11) وسادي (10000)

ث. ص. غ. م ثابتة لحظة = الزمن المعياري للإنتاج الفعلي  $\times$  معدل التحميل المعياري الثابت

$$10000 = 5 \times 2$$

$$\Leftarrow 5 = \frac{10000}{2} = 5000 \text{ ساعة}$$

«زمن معياري للإنتاج الفعلي»

الرقم (6) ... معدل التحميل المعياري المتغير

ث. ص. غ. م متغيرة لحظة = الزمن المعياري للإنتاج الفعلي  $\times$  معدل التحميل المعياري المتغير  
ث. ص. غ. م متغيرة لحظة

$\Leftarrow$  معدل التحميل المعياري المتغير =

الزمن المعياري للإنتاج الفعلي

$$1.5 = \frac{7500}{5000} = 1.5 \text{ د. ص. / س.}$$







حيث: ت. ص. غ. م. متغيرة محملة = 7500 عند المحل رقم (10)

الرقم (12) ... الخراف حجم الإنتاج // الخراف الطاقة الإنتاجية //

يعطى بالقانون:

الخراف الطاقة الإنتاجية = معدل التحميل المياري  $\times$  (الزمن المياري للإنتاج - الزمن المياري للطاقة)

$$\begin{array}{c} \text{الثابت} \\ 2 \end{array} = \begin{array}{c} \text{الضرب} \\ 5000 \end{array} \times \begin{array}{c} \text{المتغيرة} \\ (5000 - 5000) \end{array} = 0$$

الرقم (16) ... ساعات فعلية للمدخلات // زمن ضايف //

الخراف الإنقاظ المتغير = (الزمن الضايف للإنتاج  $\times$  معدل التحميل المياري) - ت. ص. غ. م. متغيرة

$$\begin{array}{c} \text{الضرب} \\ 1.5 \end{array} \times \begin{array}{c} \text{المتغير} \\ 7000 \end{array} - \begin{array}{c} \text{الزمن} \\ 950 \end{array} = \begin{array}{c} \text{المتغير} \\ 5300 \end{array} \text{ ساعة (زمن ضايف)}$$

$$\begin{array}{c} \text{المتغير} \\ 5300 \end{array} / (950 + 7000) = 1.5 \leftarrow$$

حيث:

ت. ص. غ. م. متغيرة فعلية مطاوعة في المحل رقم (2)

الخراف الإنقاظ المتغير مطاوعة بالمحل رقم (13)

الرقم (15) ... الخراف للوازنة للات. ص. غ. م. ثابتة // الخراف إنقاظ ثابت //

يعطى بالقانون:

الخراف الإنقاظ الثابت = ت. ثابتة محظوة - ت. ثابتة فعلية

$$10600 - 10000 =$$

$$600 = \text{ (غ. م.)}$$

حيث: ت. ثابتة محظوة مطاوعة بالمحل رقم (7)

ت. ثابتة فعلية مطاوعة بالمحل رقم (1)







الرقم (14) ... الخراف الكفاءة المتغير

ليتم بالتساوي:

الخراف الكفاءة المتغير = معدل التحميل المعياري  $\times$  (الزمن المعياري للإنتاج - الزمن الفعلي المتغير)

$$\begin{array}{rcl} \text{المتغير} & \text{الفعلي} & \text{الفعلي} \\ 1.5 & \times & (5300 - 5000) \\ & & \text{(غ.م)} \\ & = & 450 \end{array}$$

ملاحظة: كلمة كفاءة تعني تنفيذ العمل بدرجة عالية مع الإقناع والدقة.

الرقم (9) ... مجموع ت.ص.غ.م المحظوظة بالموازنة

ليتم بالتساوي:

مجموع ت.ص.غ.م المحظوظة بالموازنة = حجم النشاط المحظوظ بالساعات  $\times$  معدل التحميل المعياري الكلي

$$\begin{array}{rcl} & 5000 & \times \text{ساعة} \\ & 3.5 & \\ & = & 17500 \end{array}$$

حيث أن:

معدل التحميل المعياري الكلي = معدل التحميل المعياري الثابت + معدل التحميل المعياري المتغير

$$3.5 = 1.5 + 2$$

الرقم (8) ... ت.ص.غ.م متغيرة معيارية محسبة على أساس الزمن الفعلي

ليتم بالتساوي:

ت.ص.غ.م متغيرة معيارية محسبة = الزمن الفعلي للإنتاج الفعلي  $\times$  معدل التحميل المعياري المتغير

على أساس الزمن الفعلي

$$7950 = 1.5 \times 5300 =$$

الرقم (5) ... ت.ص.غ.م ثابتة بالموازنة

ت.ص.غ.م ثابتة بالموازنة = ت.ص.غ.م ثابتة محظوظة = 10000

لانتقلت الى الة - ب -





أخذنا معايير للمواد للمباشرة وتحليل المخافرات  
ومعايير للأجور للمباشرة وتحليل المخافرات  
ومعايير للتكاليف الصناعية غير المباشرة وتحليل المخافرات  
(وهذه جميعها ككل مدخلات لعملية الإنتاجية))  
الآن سننتقل إلى مخارجات لعملية الإنتاجية.

## للأفضل الخامس

في إجراءات محاسبة التكاليف المصيرية لقياس تكلفة

المنتجات ونتيجة النشاط الاقتصادي

- بهذا استعرضنا فيها هذا النظام المصيري ومبادئه، ومنجزه في معياره عناصر التكاليف،  
والإجراءات التطبيقية لكيفية المخافرات وطرق تحليلها، وكيفية التقرير عنها، تأتي الخطوة التالية  
و هي قياس تكلفة الإنتاج لمراحل الإنتاج وأقسامه ومراكزه المختلفة، نعيد القياس تكلفة  
أصناف المنتجات وتحديد تكلفة الإنتاج المباع ومخرجه آخر المدة، وقياس الدخل عن طريق إقبال  
المخافرات وإعداد القوائم الختامية.

- وتختلف إجراءات تطبيق نظام التكلفة المصيرية ونماذجها من شركة إلى أخرى ومن قطاع اقتصادي  
إلى آخر وذلك من حيث تصميم المستندات وتقارير الأداء، ودرجة شمول النظام المصيري  
لعناصر التكاليف، ووسائل تنفيذ النظام المصيري وأدواته وغير ذلك.

- وقد تكونه الأسس المرجعية للنظام واحدة، وأهدافه ومبادئه وأدواته ومقدار الاستفادة  
للمخافرات الإدارية أحياناً، ولكن تكونه في الوقت نفسه غاذج طبيعة مختلفة.

- إن التطبيق العملي لنظام التكاليف المصيرية يشهد وجود عدد من النماذج الرئيسية وهي:





١- نموذج إحصائية

٢- نموذج محاسبية

\* «النماذج الإحصائية» : «الاطلاع غير مطلوب»

«النموذج الإحصائي هو الذي يعقّر طبيعة على المستندات والكشوف والجداول فقط، أي خارج الدفاتر المحاسبية، ويركز بشكل أساسي على الهدف الرقابي».

\* «النماذج المحاسبية» :

- تسمى هذه النماذج بالنماذج المحاسبية لأنها تقوم محاسبياً بتحميل الإنتاج بالتكلفة المعيارية لسبب النفقات، وإثبات الانحرافات وإقتالها في قائمة الدخل أو تكلفة البضاعة المباعة أو تكاليف إنتاج الدورة.

- وبذلك نجد لها الساناجية إلى تقييم مستندات وكشوف وبطاقات معيارية فقط، وإنما إلى إثبات التكاليف المعيارية والانحرافات في الدفاتر المحاسبية، وإقتال الانحرافات في الحسابات والقوائم المالية.

- وعلى الصعيد العملي توجد ثلاثة نماذج فرعية لتطبيق النظام المحاسبي المعيارية وهي :

١- نموذج الحظرة الجزئية

٢- نموذج الحظرة الكاملة

٣- نموذج الحظرة الشاملة

أولاً: نموذج الحظرة الجزئية



- وبذلك فإنه المعالجة المحاسبية لعناصر الكاليف في مرحلة الإثبات والإقفال هي نظراً في كلا النظامين الضلي والملياري يجب نخوذ الخطئة الجزئية ، ولذا فإنه نخوذ الخطئة الجزئية لاخص رقابة محاسبية جارية على عناصر الكاليف ، وإذا كانت هنالك رغبة في تحقيق هذه الرقابة فإنه لا بد من تنظيم إحصائي ، (خارج الدفاتر المحاسبية) في المستندات والكشوف والتقارير المليارية .

- أولاً ... فنقوم بوضع جانب التفصيل عن الفترة المنقطة بـ (xx)

قلنا فرة الأم التكلفة تحمل خلال كل الفترة.

ح/ التَّخْفِيفُ عَنْ الْقُرَّةِ الْمُسْقِيَةِ بِمَارِخٍ ...

[illegible]



❖ وفيما يأتي قس على المعالجة المحاسبية للعمليات المالية وفهم نموذج الخطة الجزئية:

١- تحويل الإنتاج التام إلى المخازن بالتكلفة المعيارية كما يأتي:

عدد / مخازن الإنتاج التام

إلى د / السّفيل

(عدد الوحدات المحوّلة  $\times$  التكلفة المعيارية لإنتاج الوحدة .)

شرح الصّد: تحويل الإنتاج التام السّفلي إلى المخازن بالتكلفة المعيارية .

٢- في نهاية الفترة المحاسبية، عند إجراء السّويات الجزئية: يُقيّم الإنتاج تحت السّفيل آخر المدة بالتكلفة المعيارية بعد تحويله إلى ما يعادله من وحدات قاعة ويكون الصّد المحاسبى كما يأتي:

عدد / إنتاج تحت السّفيل آخر المدة

إلى د / السّفيل

(عدد الوحدات تحت السّفيل  $\times$  صوّ الإنتاج  $\times$  التكلفة المعيارية للوحدة المنتجة)

إثبات الإنتاج غير التام آخر المدة بالتكلفة المعيارية

٣- الإنتاج تحت السّفيل يُدوّر فيصبح إنتاج تحت السّفيل أول المدة، ويُقيّم بالتكلفة المعيارية، فيقول جاب السّفيل كما يأتي:

عدد د / السّفيل

إلى د / الإنتاج تحت السّفيل أول المدة

إقفال الإنتاج غير التام أول المدة جاب السّفيل

٤- وخلال السنة تتم العمليات التالية وتكون بالعمرفضاي

(أ) المواد الأولية (المباشرة): يتم شراءها واستلامها في المخازن المخصصة بالتكلفة الفعلية، ويتم صرفها إلى مراكز الإنتاج بالتكلفة الفعلية أيضاً.



من  $\Delta$  التَّخْفِيل

إلى  $\Delta$  المواد المباشرة .

(ج) - الأجور المباشرة: يتم إثبات الأجور في زبانية كن شمر على أساس مخفضات جداول الرواتب والأجور وأوامر صرفها، وعلى أساس السجل التحليلي للأجور يتم تخصيصها أو إقفالها في حساب التَّخْفِيل للأوامر أو المراكز الإنتاجية ويكون الصيغ:

من  $\Delta$  التَّخْفِيل

إلى  $\Delta$  الأجور المباشرة .

(د) - التكاليف الإضافية: يتم إثبات عناصرها تبعاً بقرينة الفعلية في تاريخ الإنشاء، على أساس السجل التحليلي للتكاليف الإضافية، ويكون الصيغ:

من  $\Delta$  التَّخْفِيل

إلى  $\Delta$  تكاليف صناعية غير مباشرة

\* نلاحظ أنه في  $\Delta$  التَّخْفِيل لدينا:

$\Delta$  إنتاج تحت التَّخْفِيل أول مرة، و  $\Delta$  إنتاج تحت التَّخْفِيل آخر مرة، و  $\Delta$  مخازن الإنتاج التام بالمقاييس المصيرية.

أما المواد والأجور والتكاليف الإضافية بالمقاييس الفعلية وهذا يجعل الطرفين المتدين والدائن في  $\Delta$  التَّخْفِيل غير متوازنين ولذلك نقوم بالمحافظة بين الطرفين ونظير لدينا إمارات الاغرفات الدائنة أو صير الاغرفات المدينة.

هـ - يتم إثبات تكلفة البضاعة المباعة بالتكلفة المصيرية: عند إخراجها من المخازن إلى قسم البيع، حيث تقفل في حساب المتاجرة كما يأتي:

من  $\Delta$  تكلفة البضاعة المباعة

إلى  $\Delta$  مخازن الإنتاج التام

(عدد الوحدات المباعة  $\times$  التكلفة المصيرية للوحدة)

إثبات تكلفة البضاعة المباعة مالياً .







من ٥/ المتاجرة

إلى ٥/ تكلفة البضاعة المباعة

إفصال تكلفة البضاعة المباعة

٦- الاغراض المدنية والدائنة تقفل في باب الأرباح والخائر، أو في باب تكلفة البضاعة المباعة، كما يأتي:

من ٥/ تكلفة البضاعة المباعة

أو من ٥/ الأرباح والخائر

إلى ٥/ الاغراض

إفصال الاغراض المدنية

- وإذا كانت الاغراض دائنة فيكون قيد الإفصال معاكساً للقيد السابق

والاستجابة...

- إن نموذج الخطة الجزئية هو نموذج محاسبي يتغير بالمرحلة حيث يقوم بإثبات الاغراض في الدفاتر المحاسبية في نهاية الفترة المحاسبية بعد إتمام عملية الإنتاج وإجراء السويات الجزئية والاحصاء رقابة محاسبية جارية على استخدام الموارد الإنتاجية.
- الرقابة المحاسبية تتحقق وفق هذا النموذج عند المحاسب (نظام الحساب) وليس عند المبيع، لذلك لابد من تطبيق نموذج الخطة الكاملة لتلافي العيوب.

\* نهاية للمحاضرة

للمحاسبة عشر \*





## مسألة الخبير ...

عند خلال استعراض نموذج الخطة الجزئية في المحاضرة السابقة تبين أنه لا يلبي متطلبات الإدارة، ولا سيما فيما يتعلق بتقييمه رقابة جارية على استخدام الموارد الإنتاجية وتبعاً لإنفاذها، كونه لا يحصيه رقابة محاسبية عند المنبع على عناصر التكاليف (المرفلات)، لذلك لابد من تطوير نموذج الخطة الكاملة.

كم قارئاً: نموذج الخطة الكاملة.

- يستند هذا النموذج إلى نظام مصيري متكامل الأركان والمكونات يحقق أهدافه وأغراضه على أكل وجهه في ضبط الإنفاذ وترشيده، وتحصيه رقابة جارية على استخدام الأموال والموارد الاقتصادية، مما يسهم في رفع فعالية الإدارة وكفاءتها في اتخاذ القرارات.

- ونموذج الخطة الكاملة يعكس المستوى المتطور لتطبيق النظام المصيري، ويرتكز على توفر مجموعة من الشروط والعوامل الأساسية وهي:





١- وجود قاعدة معيارية تغطي كافة عناصر ونموذج التكاليف والعمليات وأصناف المنتجات في مراكز الشركة وأقسامها ومراكزها.

٢- توافر مجموعة مستندية ودفترية معيارية وفعالية متكاملة.

٣- تفصيل الانحرافات في دليل الحسابات، وترتيبها وتبويبها بصورة مناسبة بما يسهل على إنبات الانحرافات وتحليلها.

٤- وضع إجراءات تنظيمية لكشف الانحرافات وتوثيقها مستنداً أثناء عملية الإنتاج في الفترة الجارية بما يتوافق مع طبيعة العملية الإنتاجية والنظام الإنتاجي والميكانيكي التنظيمي للنشأة.

٥- إجراء المعالجة المحاسبية لعناصر النفقات والانحرافات المعيارية في مرحلة الإنبات والتحليل في الفترة الجارية، وتحليل الانحرافات لمعها وبصورة تخدم الإدارة وترفع من كفاءتها في كافة الجوانب.

وفيما يأتي عرض موجز لإجراءات المعالجة المحاسبية وفق نموذج الخطة الكاملة:

#### ١- المواد المباشرة (المواد الأولية):

- ترتبط المعالجة المحاسبية للمواد بالتنظيم الإداري والمحاسبي لعملية الشراء والاستلام والتخزين والصرف في عملية الإنتاج.

- ونلاحظ ما ذكرناه في فصل سابق طرق استلام المواد وتقييم مخزون المواد في ظل النظام المعياري: فقد تساهم المواد بالتكلفة الفعلية في المخازن، وتصرف من المخازن بتكلفة الفعلية حسب طريقة التسعير المتبعة ولكن لا تحمل على الإنتاج بتكلفة المعيارية مما يسمح بإنبات الانحراف الإجمالي وكذلك، وإنبات انحرافات المواد (انحراف السعر وانحراف الكمية للمواد المستخدمة). وهذا يعني أن الرقابة في هذه الحالة تتحقق عند الاستخدام الفعلي للمواد.

• وقد يتم استلام المواد المشتراة في المخازن بالسعر المعياري، وهذا يعني أنه يتم إنبات انحراف السعر للمواد المشتراة بالكامل عند الاستلام، ويجري صرف المواد إلى الإنتاج بالتكلفة المعيارية ويتم إنبات انحراف الكمية للمواد المستخدمة من خلال المقارنة بين الكمية المعيارية المحتسبة لحجم الإنتاج الفعلي والكمية الفعلية.





إليه بناء الرقابة المحاسبية على هذا النحو يسمح بإثبات الانحرافات عند حدوثها، ويحدد المسؤولية بدقة، ويوفر إمكانية تنظيم بطاقات مراقبة المخزونات معيارياً، وفي هذه الحالة على عكس الحالة السابقة، يُقِيم مخزونه المواد الباقية بالكلفة المعيارية.

• وهناك حالة ثالثة تجمع بينه فرياً الحالية السابقة، حيث بموجب يتم استلام المواد في المخازن بالسر المعيارية وتُصرف بالسر المعيارية، وبالتالي يتم إثبات انحراف السر للكمية المشتراة بالكامل عند الاستلام، وإثبات انحراف الكمية للمواد المستخدمة عند استخدامها، ولكن في نهاية الفترة المحاسبية يتم حساب انحراف السر للمواد المشتراة وتحمله على تكلفة مخزونه المواد الباقية، مما يمكنه من تقييم مخزونه المواد في نهاية المدة بالكلفة الفعلية وإظهاره في قائمة المركز المالي على هذا الأساس.

إذاً على إدارة الوحدة الاقتصادية أن تختار الطريقة المناسبة لبناء رقابة على المواد، وهذا يرتبط بكفاءة عملية المعايير، ودرجة تغير الأسعار، وحجم المخزونات الباقية من المواد آخر المدة وغير ذلك.

- إنه يتبع الزماني بين حدوث انحرافات السر وانحرافات الكمية فيقتضي إثباتها بكل منفصل عند وقوع كل منها، ولكن تشير إلى أن إثبات انحراف السر للمواد المشتراة بالكامل عند استلامها لا يحل المشكلة زائلاً أصحناً بسبب أن السر الفعلي للمواد المشتراة يختلف عن متوسط السر الفعلي للمواد المستخدمة ولا سيما عند تطبيق طريقة التسعير للصراف على أساس المتوسط المرجح أو المتوسط المتحرك مما يتطلب إعادة ضبط انحراف السر للكمية المستخدمة فعلاً. ومن ثم يجب انحرافات السر للمواد على مرهلتين:

(أ) انحراف السر للمواد المشتراة = الكمية الفعلية للمواد المشتراة (سوم - صرف للشراء)

(ب) صفر انحراف السر = الكمية الفعلية للمواد المستخدمة (سوم للشراء - صرف للوحدة المستخدمة)



..... مثال للتوضيح .....

فرضاً تم شراء 10000 كغ. واستخدم فقط 8000 كغ. وبعد حساب انحراف السعر للمواد المشتراة تبين أنه 5000 -

لهذه الحالة عند الإقفال: الكمية المشتراة - المستخدمة  
 $10000 - 8000 = 2000$  كمية باقية.

انحراف سعر المواد المشتراة  $\times$  مخزون آخر المدة = نصيب المخزون من انحراف السعر  
 كمية المواد المشتراة

$$1000 - = \frac{2000}{10000} \times (5000 -)$$

$$4000 - = (1000 -) - (5000 -)$$

انحراف سعر المواد المستخدمة

ويكون القيد المحاسبى كالتالى:

10000 مدين / السَّيْل مدين

إلى خزانة

5000 مدين / انحراف السعر للمواد المشتراة

4000 مدين / انحراف السعر للمواد المستخدمة

1000 مدين / خزانة المواد

تحليل الإنتاج: بالتكلفة المعيارية للمواد وإنتاجات انحرافاتها:

« الانحرافات سالبة لذلك وضعت في الطرف الدائن ».



إن التغير الدائم للأسعار في السوق يعطي انطباعاً بأن الأسعار الفعلية في الأساس في السعي، بكم أساليب الضبط المرنج للتكاليف والمعايرة العملية لها تقتضي اعتبار التكلفة المعيارية في التكلفة الحقيقية.

أما الخراف الكمية فهو ذاته وما اختلفت طريقة السعي، ويتم الرقابة على الكمية المستفومة من خلال بطاقات صرف المواد لتنفيذ طلبية محددة أو إنجاز نشاط محدد أو تنفيذ برنامج إنتاجي محدد.

### ٢- الأعباء للأعباء سريرة (تكاليف العمل) ..

تتم معايرة الأعباء بكل مترابط مع طبيعة الصناعة وهندسة الإنتاج وتخطيط عملية الإنتاج ومصارف ومعدلاتها وبما يتجسم مع المستوى العام للأعباء والأسعار ودرجة تأهيل العاملين وكفاءتهم وغير ذلك، وقد أوضحنا المنهجية العملية والإجراءات العملية لمعايرة الأعباء في فصل سابق.

- ووفقاً لنموذج الخطة الكاملة يتم إثبات الأعباء الفعلية في نظام مراكز التكاليف، ويصار إلى تخصيصها أو تحميلها على تكلفة الإنتاج (٥/ السطيل) بالتكلفة المعيارية ومن خلال المقارنة بين الأعباء المعيارية المحسبة لحجم الإنتاج الفعلي وبين الأعباء الفعلية يحدد الانحراف الإجمالي، ويحلل إلى عوامله الأولية وتثبت الانحرافات صائفة في القيد المحاسبي، الذي يجمع للأعباء المعيارية والأعباء الفعلية والانحرافات بينها المبرينة والدائنة (حيث الانحرافات المبرجة في الطرف المدين والالبة في الطرف الدائن).

### ٢- التكاليف للصناعية غير المباشرة

- في نموذج الخطة الجزئية لاحظنا أن التكاليف الصناعية غير المباشرة يمكن أن تحمل على هام السطيل بالتكلفة الفعلية أو بالتكلفة المحملة معيارياً.

- أما في نموذج الخطة الكاملة يكون التحمل بالتكلفة المعيارية فقط.







للتكاليف الصناعية غير المباشرة المحللة =

عدد الوحدات المنتجة الفعلية  $\times$  الزخم المصاري لإنتاج الوحدة  $\times$  معدل التحميل المصاري الإجمالي

• ومعدل التحميل المصاري الإجمالي وجزئيتي المتغير والثابت تدعى أساس الموازنة التخطيطية للتكاليف الإضافية التي تعد على مستوى المراكز والأقسام والشركة ككل وعلى أساس مستوى طاقة إنتاجية مصاري مختار.

• وفي نهاية الفترة التكاليفية، وبعد تحديد التكاليف الإضافية الفعلية ومصرها في كلف خاص واثباتها في دفتر اليومية، وتحديد حجم الإنتاج الفعلي يصار إلى إقرار التكاليف الصناعية غير المباشرة المحللة بالفعلية وإثبات الاغرافات بينهما المحسبة على أساس التحليل السنائي أو الثلاثي أو الرباعي أو على أساس فصل الاغراف الإجمالي للتكاليف الثابتة عن الاغراف الإجمالي للتكاليف المتغيرة وتحليل كل منها على حدى.

٤ - لإنتاج التام وتكلفة البضاعة المباعة.

على عكس معالجة المداخلات، هناك تماثل في معالجة المخرجات في كل من الخطوة الجزئية والكاملة.

\* لإنتاج التام يحوّل إلى المخازن أو إلى مرحلة تالية بالتكلفة المعيارية كما يلي:

10000000 وحدة / مخازن الإنتاج التام

1000000 وحدة / السّيفيل

(حجم الإنتاج التام المحوّل  $\times$  التكلفة المعيارية للوحدة المنتجة)

- تحويل الإنتاج التام الصنعي إلى المخازن بالتكلفة المعيارية.

• بفرض حوّل 10000 وحدة منتجة، بتكلفة معيارية 100 ل.س للوحدة.

\* ويتم إثباتات البضاعة المباعة أيضاً بالتكلفة المعيارية كما يلي:



٧.٥٥٥.٥ وحدة / تكلفة البضاعة المباعة

٧٥٥٥٥ وحدة / مخازن الإنتاج المتأتم

(عدد الوحدات المباعة  $\times$  التكلفة المعيارية للوحدة)

إثبات تكلفة البضاعة المباعة (د الإنتاج المباعة) بالتكلفة المعيارية.  
بفرض تم بيع ٧٥٥ وحدة بتكلفة ١٥٥ ل.س للوحدة.

٥. الإنتاج تحت السقف...

يتم إثبات الإنتاج تحت السقف في نهاية الفترة المحاسبية بالتكلفة المعيارية مع ضرورة أخذ  
دراسة الإتمام العام أو الخاص للنفود التكافيف بعينه الاعتبار، ويكون الصنف المحاسبي كما يلي:

٥٥٥٥٥ وحدة / الإنتاج تحت السقف آخر المدة

٥٥٥٥٥ وحدة / السقف

(عدد الوحدات  $\times$  مستوى الإتمام  $\times$  التكلفة المعيارية للوحدة) (المنفعة آخر المدة)

إثبات الإنتاج تحت السقف بالتكلفة المعيارية.

فرضاً ١٥٥٥ وحدة، مستوى إتمامها ٥.٥، تكلفة معيارية ١٥٥ ل.س للوحدة.

ويصبح الإنتاج تحت السقف آخر المدة إنتاجاً تحت السقف أول المدة في بداية الفترة  
المحاسبية التالية ويبقى حساباً مفتوحاً في المفاخره في نهاية الفترة وازمير السويات الجردية،  
حيث يتم إقفاله في  $\frac{1}{4}$  السقف كما يلي:

٢٥٥٥٥ وحدة / السقف

٢٥٥٥٥ وحدة / الإنتاج تحت السقف أول المدة

(عدد الوحدات  $\times$  مستوى الإتمام  $\times$  التكلفة المعيارية للوحدة)

إقفال الإنتاج تحت السقف أول المدة بالتكلفة المعيارية.

فرضاً ٨٥٥ وحدة، مستوى إتمامها ٥.٢٥ ( $\frac{1}{4}$ ) وتكلفة معيارية ١٥٥ ل.س للوحدة.



- وبعد تحميل العمليات السابقة يظهر حساب التفضيل للطبيعية أو للمركز الإنتاجي أو للشركة كما يلي:

ح/ التفضيل عن الفترة المنتهية بتاريخ ٢١/١٢/٢٠١٢ [معياري بالكامل]

XX إلى ح/ الإنتاج تحت التفضيل أول المدة «معياري»  
ح/ مخازن الإنتاج التام «معياري»

XX إلى ح/ أجور مباشرة «معياري»  
XX إلى ح/ مواد مباشرة «معياري»  
XX إلى ح/ تكاليف إضافية محملة «معياري»

\* ومن الطبيعي أن يتوازن الطرفان المدين والدائن فظراً لتساوي المدخلات والمخرجات معياريًا.

### مسؤولية الانحرافات وقوائم التكاليف

فتوقف كيفية نسبة الانحرافات على مجموعة من العوامل مثل:

- نوع النموذج المتبع، وموظف النظام المعياري وأهدافه المحددة، ودرجة كفاءة عملية الممارسة وتطبيق النظام المعياري، ومدى استقرار الظروف الاقتصادية وانفكاكه على معدلات الأسعار، وحجم الانحرافات وأسبابها، ومقدار مخزونه الإنتاج التام وفي التام في أول المدة وفي آخرها.

- ففي حال تطبيق النموذج الإحصائي فإنه لا حاجة لإثبات الانحرافات محاسبياً وبالتالي إقفالها.

- ولكن في حال تطبيق النموذج المحاسبية فإنه هناك حاجة لإجراء نسبة للانحرافات المشتبة في الدفاتر المحاسبية.





- مقدمه هذا أن نموذج الخطة الجزيئية لشترط إفعال الاغرافات في كلفة الصناعة المباعه  
أو في قايمة الدخل (أرباح و خاير).

- أما في حال تطبيع نموذج الخطة الكاملة فإنه تسوية الاغرافات ترتبط بالعوامل والظروف  
المؤثرة والمذكورة أعلاه، وفي كما يأتي:

(1) فإذا كان الهدف من النظام المياري ليس فقط تحقيق رقابة جارية وصورة على استخدام  
الموارد الإنتاجية، وإنما قياس الكلفة الفعلية للإنتاج وأصنافه المختلفة في نظام أقسام  
الشركة ومراجعتها بصورة تحليلية كما يأتي:

الكلفة الفعلية = الكلفة الميارية - الاغرافات الميارية  
فإنه في هذه الحالة لابد من إفعال الاغرافات في حسابات الأصلية.

- تنجم هذه الحاجة مع النظرة الاقتصادية التي ترى أنه الكلفة الفعلية هي الكلفة الحقيقية،  
وأن النظام المياري وما كانه دقيقاً ومردداً لا يستطيع أن يقدم بيانات تكاليف حقيقية  
بسبب تغير الظروف الاقتصادية والضخمة وكفاءة المالمية ومستويات الأسعار والأجور... الخ.  
فما يجعل التكاليف الميارية أداة للرقابة على التكاليف الفعلية وليست بديلاً عنها.

### والخلاصة

يتم إفعال الاغرافات في كامل إنتاج الدورة للوصول إلى الكلفة الفعلية، وتكون بصيود الحاسبية كما يلي:  
من المذكورين

1/ الإنتاج تحت الشغل آخر المدة

2/ مخزون الإنتاج التام آخر المدة

3/ كلفة الصناعة المباعه

إلى المذكورين

4/ الاغرافات المدينية بحسب نوعها

5/ إفعال الاغرافات المدينية





ويكون القيد عكسياً في حال إفضل الاغراض الدائنة

مع الإشارة إلى أن كل اخلاف يتوزع على إنتاج الدورة (إنتاج تحت التقييم آخر الدورة، مخزونه

الإنتاج التام ١٤/٢١، البضاعة المباعة) بنسبة التكلفة المصاريف للصان الداخل في كل منها

و يكون نموذج قائمة التكاليف استناداً لهذه السوية للاغراض كما يأتي :

● قائمة تكاليف الطبقات عن المرة المنتهية بتاريخ ...

المبالغ			البيان
د. س	د. س	د. س	غلام التكاليف
		XX	أ مواد مباشرة
		XX	± اخلاف الكمية
		XX	± اخلاف السعر
		<u>XX</u>	
	XX	<u>XX</u>	التكلفة الفعلية للمواد المباشرة
		XX	ج أجور مباشرة
		XX	± اخلاف الكفاءة
		XX	± اخلاف معدل الأجر
		<u>XX</u>	
	XX	<u>XX</u>	التكلفة الفعلية للأجور المباشرة
	XX		د تكلفة المباشرة للإنتاج
		XX	هـ تكاليف إضافية محملة
		XX	± اخلاف الموازنة
		XX	± اخلاف طاقة إنتاجية
		<u>XX</u>	
	XX	<u>XX</u>	تكاليف إضافية فعلية





			± تغير الإنتاج تحت السقف
		X X	+ إنتاج تحت السقف / الأعماري
		X X	± الاغراض المعيارية مدورة من فترة سابقة
		X X	± اغراض تعديل المعايير (إن وجدت)
			في بداية الفترة المحاسبية
		(X X)	- إنتاج تحت السقف آخر المدة معياري
	X X	X X	± الاغراض المعيارية في الفترة الجارية
	X X		تكلفة الإنتاج الضمنية
			± تغير مخزون الإنتاج السام
		X X	+ مخزونه أول المدة (معياري)
		X X	± اغراض معيارية (مدورة من فترة سابقة)
		(X X)	- مخزونه آخر المدة (معياري)
	X X	X X	± الاغراض المعيارية في الفترة الجارية
X X X	X X X		تكلفة الإنتاج المباع الضمني
			+ تكاليف توكيفية
X X			
X X X			تكلفة الجسيمات الضمنية

\* وهكذا فإن إقفال الاغراض في كامل إنتاج المدورة أو في جاراتها الأصلية سيؤدي إلى تقييم عناصر التكاليف والمخزونه السام وغير السام بالتكلفة الضمنية ، وإذ لا البيانات في الحسابات والقوائم الختامية بتكاليف الضمنية .



\* والسؤال المطروح ... طالما أن هذه السوية تبسب التكاليف الفعلية لسنوات التكاليف.

والتكلفة الفعلية للإنتاج، فلماذا إذاً هذا الجهد والتكلفة ؟

ألا شكل النموذج الفعلي أو النموذج الإحصائي بدلاً عن ؟

\* الجواب على ذلك ... أن سوية الانحرافات في كامل إنتاج الدورة وفقاً لنموذج الحفظة الكاملة

تقوم بمراقبة أسلوب محاسبي ونسبة الوظيفية التحليلية والرقابية للدوائر المحاسبية، وتزيد في أهمية المعلومات المحاسبية وتسمح في تطوير الدوائر والجوانب المحاسبية والنظام المحاسبي

بشكل عام.

• فالتكلفة العالية لا تبرر تطبيقه نموذج محدد إذا كانت الجدوى الاقتصادية من تطبيقه ضئيلة.

٢- في حال تساوي حجم الإنتاج وتكلفته تحت السقف في أول المدة وفي آخرها،

أو إذا كان الفرق طفيفاً بينهما فإنه يمكن تقييم الإنتاج تحت السقف بالتكلفة المعيارية،

ومما تم تحميل الانحرافات المعيارية على تكلفة الإنتاج التام الصنع، ويكون المقياس المحاسبي كما يأتي:

صـد المذكرين

حـ/ مخزونه الإنتاج التام

حـ/ تكلفة البضاعة المباعة

لـ/ الانحرافات المدنية

إبطال الانحرافات المدنية

- ويكون المقياس عكسياً في حال إبطال الانحرافات الدائنة

• ونظراً لقائمة تكاليف الإنتاج، أو قائمة تكلفة البضاعة المباعة كما وردت في الكالة السابقة

باستثناء أن تغير مخزونه الإنتاج غير التام (الإنتاج تحت السقف) ليثبت في القائمة بالتكلفة

المعيارية فقط.

فيكون:

تكلفة مخزون الإنتاج التام الفعلي = تكلفة معيارية + نصيبه من الانحرافات - نصيبه من الانحرافات

في آخر المدة المدنية الدائنة

٥. تكلفة البضاعة المباعة الفعلية = تكلفة المعيارية + زهبرافى الاخرافات - زهبرافى الاخرافات المدينة الدائنة

• ونشير الى إمكانية تقييم الإنتاج بالسالف بالتكلفة المعيارية، حيث يؤدي ذلك إلى السرية في التقييم والتقييم، وتبسيط العمل المحاسبي وتخصيص تكاليفه، وهذا ما يجعل النظام المعيارى مفيداً على نظام التكاليف الفعلية في كل شيء.

٦. في حال تساوي مخزون الإنتاج السالم في أول المدة وفي آخرها، علاوة على تخصيص ذلك بالنسبة للإنتاج غير السالم، أو ميل المخزون باستقرار نحو الاستقرار والنبات، أو على انخفاض قيمته باتجاه الصفر.

فإن الاخرافات المعيارية سواء أكانت اخرافات تضيف أم اخرافات تصيد المعايير لفضل أن تحمل بالكامل على تكلفة البضاعة المباعة وفي هذه الحالة نظراً لكون تكلفة البضاعة المباعة كما يلي:

• قائمة تكلفة البضاعة المباعة عن المدة المنتهية بتاريخ:

للمب الخ			البيان
د. س	د. س	د. س	
			عناصر التكاليف
	XX		(أ) مواد مباشرة معيارية
		XX	± اخرافات الكمية
	XX	XX	± اخرافات السعر
XX	<u>XX</u>	<u>XX</u>	وتكلفة الضريبة للمواد المباشرة
	<u>XX</u>		
	XX		(ج) أجور مباشرة معيارية
		XX	± اخرافات الكفاءة
		<u>XX</u>	± اخرافات معدل الأجر



XX	<u>XX</u>		تكلفة الفعلية للأجور المباشرة
	XX		٥ تكاليف إضافية محملة
		XX	+ اخلاف الموازنة
	XX	<u>XX</u>	+ اخلاف الطاقة الإنتاجية
XX	<u>XX</u>		تكاليف إضافية فضلية
			+ تغير مخزون الإنتاج غير النائم
	XX		+ إنتاج تحت التفضيل أول المدة «دعيازي»
<u>XX</u>	<u>(XX)</u>		- إنتاج تحت التفضيل آخر المدة «دعيازي»
XX			تكلفة الإنتاج الفعلية
			+ تغير مخزون الإنتاج النائم
	XX		+ مخزونه أول المدة «دعيازي»
XX	<u>(XX)</u>		- مخزونه آخر المدة «دعيازي»
XX			تكلفة البضاعة المباعة الفعلية

رُعي أن:

تكلفة البضاعة المباعة الفعلية = تكاليف المعيارية + جميع الاخرافات - جميع الاخرافات المدبنة الدائنة

٣. وهناك من يرى بأن التكلفة المعيارية المحسبة علمياً وفقاً لأسلوب الضبط المنهجي، الذي يأخذ الظروف الفنية والاقتصادية والإنتاجية التجارية والمتوقعة للإنتاج بعين الاعتبار، ويعتد الأساليب العالية والتحليلية والدراسات الميدانية المتقدمة في إنشاء المعايير، هي التكلفة الحقيقية التي يجب أن تكون ويُرقن بها في حساب تكلفة







الإنتاج وتصميم المخزون الراسي وتصميم المنتجات وإعداد الحسابات الختامية والمركز المالي.  
ولذلك فإن الاخرافات المعيارية وما كانت طبيعتها وأسبابها يجب أن تكون بالكمال في  
صاحب الأرباح والخسائر.

وتكونه قيود إفعال الاخرافات كما يأتي:

منه ٥/ الأرباح والخسائر

إلى المذكورين

٥/ اخراف الكمية (غ.م)

٥/ اخراف السعر (غ.م)

٥/ اخراف الكفاءة (غ.م)

٥/ اخراف معدل الأجر (غ.م)

٥/ اخراف الإنفاذه (غ.م)

٥/ اخراف كفاءة صفيير (غ.م)

٥/ اخراف كفاءة ثابت (غ.م)

٥/ اخراف طاقة عاملية (غ.م)

إفعال الاخرافات المدنية بحباب الأرباح والخسائر.

\* ويكونه المعية كسياً في حال إفعال الاخرافات الدائنة.

• وفي هذه الحالة تظهر الحسابات ومواعم التكاليف بشكل كامل بالتكلفة المعيارية، أما قائمة الدخل فتكونه كما يلي:

للمبايع		للبيانات
ل.س	ل.س	
XX		للبيانات
(XX)		- تكلف البضاعة المباعة المعيارية





XX			مجل الربح المعياري
			<u>فائضاً: الاخرجات المدرسية</u>
	XX		اخراف كمية المواد
	XX		اخراف سعر المواد
	XX		اخراف الزمن
	XX		اخراف معدل الأجر
	XX		اخراف الموازنة
(XX)	XX		اخراف الطاقة الإنتاجية
			<u>نصفاً: الاخرجات الدائنة</u>
	XX		اخراف الكمية
	XX		اخراف الزمن
XX	XX		وغيرها...
(XX)			(-) التكاليف التسويقية
XX			مجل الربح الضايف
(XX)			(-) تكاليف إدارية ومالية
XX			صافي الربح

\* أذكر الدكتور فتواف مسألة شاملة سيتم إداراجها مع الطلبة للحامزة القادمة.

نهاية المحاضرة الثانية عشر



- مسائل الخبير -

بداية أمديائي أود قوڤنڤ فكة في المحاضرة السابقة (12):

في الصفحة الخامسة من المحاضرة السابقة في فقرة الأجور المباشرة بنزيتها مکتوب الانخفاضات الموجهة في الطرف المدين والانخفاضات السالبة في الطرف الدائن عند المباشرة وتحويل الصيود المحاسبية طبقاً هذا الكلام عند الإقفال...

أما في حالة الإثبات فكلوه الانخفاضات الموجهة في الطرف الدائن والانخفاضات السالبة في الطرف المدين... أرجو أن تكون توضحته الفكرة.

التن... سنقوم بحل مسألة شاملة لكل ما أخذناه سابقاً.

شركة صناعية تنتج منتجاً نظيفاً وتطبع النظام المياري وفق نموذج الخطة الكاملة.

وقد كانت بطاقة التكاليف المياريّة لومدة المنتج عن عام 2005 كما يلي:



مواد مباشرة 2 كغ ، سعر الكغ 60 ل.س. = 120

أجور مباشرة 2 ساعة عمل مباشر ، معدل الأجر 32 = 64

ن. ص. إضافية

ن. غير مباشرة متغيرة 2 ساعة ، معدل التحويل المتغير 28 = 56

ن. غير مباشرة ثابتة 2 ساعة ، معدل التحويل الثابت 20 = 40

التكلفة للمباشرة للوحدة المنتجة = 280

مرفيا إلى الموازنة التخطيطية المرنية للشركة عن الفترة التكاليفية المنتهية بتاريخ

2005/12/31

5000	4000	3000	2000	مستوى الطاقة الإنتاجية بالوحدات
10000	8000	6000	4000	مستوى الطاقة الإنتاجية بالساعات
280.000	224.000	168.000	112.000	ن. ص. إضافية المتغيرة
160.000	160.000	160.000	160.000	الثابتة
440.000	384.000	328.000	272.000	المجموع

وقد وضعت الموازنة التخطيطية المرنية على أساس طاقة إنتاجية ميسارية (مخططة)

قدرها (8000) ساعة عمل مباشر.

م. فإذا علمت أن:

1. بلغت مشتريات المواد الأولية خلال السنة المالية 2005 (15.000 كغ ، سعر الكغ الواحد 63 ليرة) . وقد دفعت قيمتها نقداً .





وبلغت كمية المواد الأولية الصادرة إلى العمليّة الإنتاجيّة ما يلي :

- وفقد بطاقة التكاليف المديريّة 10000 كغ

- وفقد طيب صرف إضافي 2000 كغ

مجموع الاستخدام الإضافي للمواد 12000 كغ

(2) بلغت ساعات العمل المباشر الفعلية (10120 ساعة) ، وبلغت الأجر المدفوعة خلال الفترة (331936 د.ج)

(3) بلغت نت. ص. غ. م الفعلية (492000 د.ج) فربا (164000 د.ج) نت. ثابتة.

(4) بلغ حجم الإنتاج التام المصنوع خلال الفترة المحاسبية والمحمّل إلى القسم التجاري (4000 وحدة).

و بلغ الإنتاج تحت التّكفل آفر المدة (1500 وحدة) درجة إتّمازا  $\frac{2}{3}$  ، ولا يوجد إنتاج تام أو غير تام أول الفترة المحاسبية .

(5) باعت الشركة (3000 وحدة) بموجب شيك على المصرف حصر البيع للوحدة (400 ليرة)

(6) بلغت التكاليف التسويقية (19064 د.ج) ، بلغت التكاليف الإدارية والمالية (32000 د.ج) دفعت نقداً .

(7) لا يوجد مخزون مواد أولية في أول الفترة ، وإنّ جميع عناصر التكاليف تضاف لكل مستر منتظم وبمعدلات واحدة .

المطلوب

1- تحديد الانحراف الإجمالي للمواد المباعة حرق والأجر المباشرة ون. ص. غ. م و تحليلها



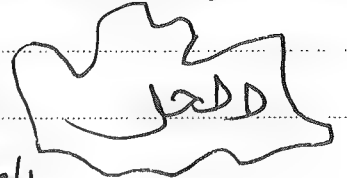


- مع إجراء التحليل المتفصل للدات مع غ م المتغيرة عن الثابتة .
- 2- إثبات قيود اليومية اللازمة للعمليات المالية السابقة، علماً أن المواد المستقرة تستلم في المخازن بالعمري المصاري .
- 3- تصوير حاب التفعيل للشركة عن عام 2005 .
- 4- توية الاخرمات في ١٥ / أ.غ وإعداد قائمة تكلفة البضاعة المباعة وقائمة الدخل عن عام 2005 .
- 5- إعداد توية الاخرمات بتجمل على كامل إنتاج الدورة ، وإعداد قائمة ت. البضاعة المباعة وتحديد نتيجة الدورة المالية مع تقييم مخزونه المواد الباقية في آخر المدة بالتكلفة الفعلية .

\* الشركة تتبع منتجاً نهائياً معناه ذلك : أن الإنتاج تحت التفعيل عمائل وبإمكاننا تحويل الوحدات غير تامة الصنع ( إنتاج تحت التفعيل ) إلى وحدات تامة الصنع ( إنتاج تام ) من خلال الضرب بمسوى الإنعام .

\* ذكر في نص السؤال أن الموازنة التقديرية المرنة وضعت على أساس طاقة إنتاجية معيارية قدرها 8000 ساعة عمل مباشر أي العمود الثالث من الموازنة .

أول خطوة يجب حجم الإنتاج الفعلي المعادل خلال الفترة لأن تكلفة المعيارية تحتب وفقاً لحجم الإنتاج الفعلي كما يلي :



حجم الإنتاج الفعلي المعادل = وحدات تامة الصنع + إنتاج تحت التفعيل آخر المدة معادل - إنتاج تحت التفعيل أول المدة معادل

$$= 4000 \text{ وحدة تامة الصنع} + (1500 \text{ وحدة} \times \frac{2}{3}) - 0$$

عدد وحدات آخر المدة      مستوى الإنعام

$$= 4000 + 1000$$

$$= 5000 \text{ وحدة}$$







ملاحظة

... عند ذلك حساب الخراف للمواد فقط المقصود هنا المواد المباشرة لأن  
المواد غير المباشرة تقسم من عناصره ٥٠٪ غ.م.

من الطلب الثاني لدينا علمنا أنه للمواد المشتراة قسّم بالخازنة بالسعر المصاري  
لذلك يجب حساب الخراف للمواد المشتراة { حيث تم شراء 15000 كغ بسعر 63 ليرة }

$$\begin{aligned} \text{الخراف للمواد المباشرة} &= \text{كمية فضيلة للمواد المشتراة} \times (\text{س.م} - \text{س.ف}) \\ &= 15000 \times (63 - 60) \\ &= 45000 \text{ (غ.م)} \end{aligned}$$

\* لا خراف الإجمالي للمواد المباشرة وتحليل الخرافاته.

الخراف الإجمالي للمواد المباشرة = (عم الإنتاج لفضاء  $\times$  كم  $\times$  س.م) - (عم الإنتاج لفضاء  $\times$  س.ف)  
(المستخدمة) (المادة) (المستخدم)

$$\begin{aligned} &= (60 \times 2 \times 5000) - (63 \times 12000) \\ &= 600000 - 756000 \\ &= 156000 \text{ (غ.م)} \end{aligned}$$

\* يتم تحليل الخراف الإجمالي إلى عناصره المكونة :  
← الخراف الكمية  
← الخراف السعر

$$\begin{aligned} \text{أ - الخراف الكمية} &= \text{س.م} \times (\text{كم} - \text{كف}) \\ &= 60 \times (12000 - 2 \times 5000) \\ &= 120000 \text{ (غ.م)} \end{aligned}$$

« الخراف الكمية يكونه كمية المواد المستخدمة وليس كمية المواد المشتراة »

$$\begin{aligned} \text{ج - الخراف السعر} &= \text{كف المستخدمة} \times (\text{س.م} - \text{س.ف}) \\ &= 12000 \times (63 - 60) \\ &= 36000 \text{ (غ.م)} \end{aligned}$$





الخراف الكمية + الخراف السعر للعدد المستخدمة = الخراف الإجمالي للمواد المستخدمة

$$120000 - 36000 = 156000 \text{ (م. غ)}$$

«وهم المطلوب»

ثانياً: للأجور المباشرة.

• الخراف الإجمالي للأجور المباشرة وتكاليف الخرافات.

الخراف الإجمالي للأجور المباشرة = التكلفة المصارية للأجور - التكلفة الفعلية للأجور  
= (مجم الإنتاج × الضايف المعادل × زمن مصاري الإنتاج ÷ الوحدة × م م) - (عدد ساعات العمل × م ف)  
الضاه

$$= (32 \times 2 \times 5000 \text{ ساعة}) - (32.8 \times 10120 \text{ ساعة}) = 320000 - 331936 = 11936 \text{ (م. غ)}$$

حيث: المعدل الفعلي للأجور = الأجور المدفوعة ÷ ساعات العمل الفعلية

$$= 331936 \div 10120 = 32.8$$

• الخراف الإجمالي كالتالي: الخراف الزمنية ← الخراف معدل الأجور

أ- الخراف الزمنية = معدل الأجور المصارية × (زمن - زف)

$$= 32 \times (10120 - 2 \times 5000) = 3840 \text{ (م. غ)}$$

ب- الخراف معدل الأجور = زف × (م م - م ف)

$$= 40120 \times (32.8 - 32) = 8096 \text{ (م. غ)}$$

الخراف الزمنية + الخراف معدل الأجور = الخراف الإجمالي للأجور المباشرة

$$= 3840 - 8096 = 11936$$

ثالثاً: التكاليف الصناعية غير المباشرة .

\* الأخراف الإجمالي لأن ص. غ. م. وتحليل آخرافاته .

$$\begin{aligned} \text{الأخراف الإجمالي} &= \text{ت. ص. غ. م. محلاة} - \text{ت. ص. غ. م. فعلية} \\ &= (\text{حجم الإنتاج} \times \text{الضاي المعدل} \times \text{زمن الوحدة} \times \text{معدل التحمل الكلي}) - \text{ت. ص. غ. م. فعلية} \\ &= (5000 \times 2 \times \{28 + 20\}) - 492000 \\ &= 480000 - 492000 = 12000 \text{ (غ. م.)} \end{aligned}$$

\* الأخراف الإجمالي تحلل إلى ← أخراف إجمالي متغير  
← أخراف إجمالي ثابت

$$\begin{aligned} \text{أ} - \text{أخراف إجمالي متغير} &= \text{ت. ص. غ. م. متغيرة محلاة} - \text{ت. ص. غ. م. متغيرة فعلية} \\ &= (\text{حجم الإنتاج} \times \text{الضاي المعدل} \times \text{زمن الوحدة} \times \text{معدل التحمل المتغير}) - \text{ت. ص. غ. م. متغيرة فعلية} \\ &= (5000 \times 2 \times 28) - 328000 \\ &= 280000 - 328000 = 48000 \text{ (غ. م.)} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{ب} - \text{أخراف إجمالي ثابت} &= \text{ت. ص. غ. م. كلية} - \text{ت. ص. غ. م. ثابتة فعلية} \\ &= 492000 - 164000 = 328000 \end{aligned}$$

والأخراف الإجمالي المتغير تحلل إلى ← أخراف إنتاج متغير  
← أخراف كفاءة متغير

م - أخراف إنتاج متغير = ت. ص. غ. م. متغيرة معيارية محسبة - ت. ص. غ. م. متغيرة فعلية

$$\begin{aligned} &\text{على أساس الزمن الضاي} \\ &= (\text{الزمن الضاي} \times \text{معدل التحمل المعياري المتغير}) - \text{ت. ص. غ. م. متغيرة فعلية} \\ &= (10120 \times 28) - 328000 \\ &= 283360 - 328000 = 44640 \text{ (غ. م.)} \end{aligned}$$





ب- اخلاف كفاءة صغير = معدل التحميل المادي المقدير  $\times$  (زم للإنتاج الفعلي - زف)

$$= [10120 - (2 \times 5000)] \times 28$$

$$= 3360 \text{ (غ.م)}$$

اخلاف إنفاذه صغير + اخلاف كفاءة صغير = اخلاف إجمالي صغير

$$44640 - 3360 = 48000$$

ج- اخلاف إجمالي ثابت = ن. ص. غ. م. ثابتة محملة - ن. ص. غ. م. ثابتة فعلية

= (مجم الإنتاج الفعلي المعدل  $\times$  زم  $\times$  معدل التحميل المادي الثابت) - ن. ص. غ. م. ثابتة فعلية

$$= (5000 \times 2 \times 20) - 164000$$

$$= 200000 - 164000 = 36000 \text{ (م)}$$

والاخلاف الإجمالي الثابت يحال إلى ← اخلاف إنفاذه ثابت

← اخلاف الطاقة الإنتاجية

د- اخلاف إنفاذه ثابت = ن. ثابتة مخططة - ن. ثابتة فعلية

$$= 160000 - 164000 = 4000 \text{ (غ.م)}$$

هـ- اخلاف الطاقة الإنتاجية = معدل التحميل المادي الثابت  $\times$  (زم للإنتاج الفعلي - زم للطاقة الإنتاجية)

$$= [8000 - (2 \times 5000)] \times 20$$

$$= 40000 \text{ (م)}$$

اخلاف إنفاذه ثابت + اخلاف الطاقة الإنتاجية = الاخلاف الإجمالي الثابت

$$4000 + 40000 = 36000 \text{ (م)}$$

وهو المطلوب





4. اخلاف الطاقة الإنتاجية تحلل إلى  
 ← اخلاف كفاءة ثابت (اخلاف التقني)  
 ← اخلاف طاقة عاطلة (اخلاف الخطأ)

أ. اخلاف كفاءة ثابت = معدل التحمل المعياري الثابت  $\times$  (زم للإنتاج الفعلي - زم)

$$= 20 \times [10120 - (2 \times 5000)] = 2400 \text{ (م.غ)}$$

ب. اخلاف الطاقة العاطلة = معدل التحمل المعياري الثابت  $\times$  (زم - زم. للطاقة المعيارية)

$$= 20 \times (8000 - 10120) = 42400 \text{ (م)}$$

اخلاف الكفاءة الثابت + اخلاف الطاقة العاطلة = اخلاف الطاقة الإنتاجية

$$= 2400 + 42400 = 40000 \text{ (م)}$$

وهو المطلوب

4. يمكن طلب حساب اخلاف الإنفاذه:

اخلاف الإنفاذه = [ن. ثابتة خطية + (زم  $\times$  معدل التحمل المعياري المتغير)] - ن. ص. غ. م خطية

$$= 160000 + [(28 \times 10120)] - 492000$$

$$= 443360 - 492000 = 48640 \text{ (م.غ)}$$

وهو يساوي أيضاً:

اخلاف الإنفاذه المتغير + اخلاف الإنفاذه الثابت = اخلاف الإنفاذه

$$= 44640 - 4000 = 48640$$

وفي النهاية:

اخلاف إجمالي متغير + اخلاف إجمالي ثابت = الاخلاف الإجمالي لـ ن. ص. غ. م.

$$= 48000 + 36000 = 12000 \text{ (م.غ)}$$

وهو المطلوب





المطلوب الثاني : إثبات صيود اليومية اللازمة:

أولاً - بالنسبة للمواد:

تم شراء 15000 كغ بعرضي 63  $\hookrightarrow 15000 \times 63 = 945000$   
 تم استلامها بالمخازن بعرضي 60  $\hookrightarrow$  التكلفة المباشرة للشراء =  $15000 \times 60 = 900000$   
 الميزان المحاسبي:

(أ) - من مذكورين

900.000 د / مخازن المواد «عربي»

45.000 د / الخراف السعر للمواد المستوردة

945.000 إلى د / المورد

استلام المواد بالمخازن عيارياً وإثبات الخراف السعر للمواد المستوردة

(ب) - من مذكورين

600.000 د / التقييم «عربي»

120.000 د / الخراف الكمية

720.000 إلى د / مخازن المواد «عربي»

تحليل الإنتاج: بالتكلفة المباشرة للمواد وإثبات الخراف الكمية للمواد المستوردة

ملاحظة: استلام المواد بالمخازن عيارياً وإثبات عيارياً: (مائدة هذه الطريقة)  
 أننا نقوم بإثبات الخراف السعر عند الشراء وخراف الكمية عند استخدام المواد.

ثانياً - بالنسبة للأجور:

(٢) - 331936 من د / الأجور الفعلية

331936 إلى د / المحصر

إثبات الأجور الفعلية



من مذكورين

(٤)

ح/ التفضيل «صياحي»	320.000
ح/ الخراف الزني	3840
ح/ الخراف معدل الأجر	8096
ح/ إلى الأجر الفعلية	331936
يحل الإنتاج بالتكلفة المحاسبية للأجور وإثبات الانحرافات	

ثالثاً - بالنسبة لـ د. م. غ. م.

(٥) - 492.000 ح/ د. م. غ. م. فعلية

إلى المذكورين 492.000

إثبات التكاليف الصناعية غير المباشرة الإضافية الفعلية  
 للمذكورين تكون عبارة عن المواد غير المباشرة والأجور غير المباشرة، واستهلاك الأصول الثابتة،  
 والوقود والطاقة ... الخ «

من مذكورين

(٦)

ح/ التفضيل «د. م. غ. م. صياحي»	480.000
ح/ الخراف ارتفاعه متغير	44640
ح/ الخراف ارتفاعه ثابت	4000
ح/ الخراف كفاءة متغير	3360
ح/ الخراف كفاءة ثابت	2400

إلى مذكورين

ح/ د. م. غ. م. فعلية	492.000
ح/ الخراف الطاقة المضافة	42400

إجمالي د. م. المحملة صياريًا بالفعل وإثبات الانحرافات

هناك صيود تعتبر من صلب نموذج المحطة الكاملة وهي:



(٦) - 1120000 من د/ مخازن الإنتاج النائم

1120000 إلى د/ التفعيل

تحويل الإنتاج النائم إلى المخازن بالتكلفة المعيارية

( 4000 وحدة ناعمة الصنع  $\times$  280 د. تكلفة معيارية للوحدة الواحدة )

(١) - 840000 من د/ تكلفة الإنتاج المباع

840000 إلى د/ مخازن الإنتاج النائم

( 3000 وحدة مباعة  $\times$  280 د. تكلفة معيارية للوحدة )

إنبات الإنتاج المباع بالتكلفة المعيارية

ملاحظة ... لا يوجد إنتاج تحت التفعيل أول المرة .

(٩) - 280000 من د/ إنتاج تحت التفعيل آخر المرة

280000 إلى د/ التفعيل

( 1500 وحدة تحت التفعيل  $\times$   $\frac{2}{3}$  سنوات الإنتاج  $\times$  280 تكلفة معيارية )

إنبات الإنتاج تحت التفعيل آخر المرة بالتكلفة المعيارية

الطلب الثالث ..

د/ التفعيل للشركة عن عام 2005

1120000 من د/ مخازن الإنتاج النائم	600000 إلى د/ مخازن المواد المباشرة
280000 من د/ الإنتاج تحت التفعيل	320000 إلى د/ الأجر المباشرة
آخر المرة	480000 إلى د/ ن. ص. غ. م. محملة
1400000	1400000







## الطلب الرابع

٢- ثبوت الاخرافات في د/أ.خ

الفصل المحاسبي التالي:

231336 صندوق أ.خ

إلى مذكورين

د/ اخراف السر للمواد المسترة	45000
د/ اخراف الأمانة للمواد المستردة	120000
د/ اخراف الزنن	3840
د/ اخراف معدل الأجر	8096
د/ اخراف انفا حد صغير	44640
د/ اخراف إنفاذه ثابت	4000
د/ اخراف كفاءة صغير	3360
د/ اخراف كفاءة ثابت	2400

إفصال الاخرافات المدينة بـ د/أ.خ

42400 من د/ اخراف الطاقة العاملة

إلى د/أ.خ 42400

إفصال الاخرافات الدائنة بـ الطاقة العاملة « د/ح/أ.خ

إذاً: مجموع الاخرافات المدينة هو: 231336

مجموع الاخرافات الدائنة هو: 42400

ب- طالم أن الاخرافات أفضلت حساب الأرباح طالم أن هذا يعني أن قائمة تكلفة البضاعة الباعثة هي معيارية.



## قائمة تكلفة البضاعة المباعة عن عام 2005

المبالغ		البيانات
ل.ح	ل.ح	عناصر التكاليف
	600 000	مواد مباشرة معيارية
	320 000	أجور مباشرة معيارية
	480 000	تكاليف إنتاجية غير مباشرة محملة معيارية
1400 000		إجمالي عناصر التكاليف
		+ تغير مخزون الإنتاج تحت التفضيل (معيارية)
	0	+ إنتاج تحت التفضيل أول المدة
(280 000)	(280 000)	- إنتاج تحت التفضيل آخر المدة
1120 000		تكلفة الإنتاج المعيارية
		+ تغير مخزون الإنتاج التام (معيارية)
	0	+ مخزون الإنتاج التام أول المدة
(280 000)	(280 000)	- مخزون الإنتاج التام آخر المدة
840 000		تكلفة الإنتاج المباعة المعيارية

حيث: مخزون الإنتاج التام آخر المدة = 280 000

حجم الإنتاج التام الصنف (4000 وحدة) باعته الشركة (3000 وحدة)

بقي 1000 وحدة  $280 \times$  التكلفة المعيارية للوحدة المنتجة = 280 000

ملاحظة:

تم بيع 3000 وحدة تكلفتها المعيارية 280 للوحدة المنتجة

$$\leftarrow \text{تكلفة الإنتاج المباع المعيارية} = 280 \times 3000 = 840,000$$

\* وتظهر قائمة الدخل للشركة من عام 2005 كما يلي:

المبالغ		البيان
ل.س	ل.س	
1200 000 (840 000)		المبيعات (3000 × 400) (-) تكلفة البضاعة المباعة المعيارية
360 000		معدل الربح المعياري
		فاصلاً الانحرافات المبرينة
	45 000	انحراف السعر للمواد المشتراة
	120 000	انحراف الكمية للمواد المستخدمة
	3840	انحراف الزمن
	8096	انحراف معدل الأجر
	44840	انحراف إنفاذه متغير
	4000	انحراف إنفاذه ثابت
	3360	انحراف كفاءة متغير
	2400	انحراف كفاءة ثابت
(231 336)	(231 336)	إجمالي الانحرافات المبرينة

		مضافاً الانخفاضات الدائرية
42 400		انخفاض الطاقة للمطالبة
171 064		
( 19 064 ) 152 000 ( 32 000 )		(-) تكاليف تسويقية مجل الربح للفعلي (-) تكاليف إدارية ومالية
<u>120 000</u>		صافي الربح للفعلي

سنقوم بتابعة حل هذه المسألة في المحاضرة القادمة .

نهاية المحاضرة  
الانشاء عشر

مسألة الضريبة

في المحاضرة السابقة بدأنا بحل مسألة شاملة عن كل الفصول السابقة ... سنابع حلها اليوم فاقبلوها

الطلب الخامس

إعادة حل التمرين (تسوية الانحرافات) بافتراض أن مخزون آخر المدة يُقَّم بالكلفة الفعلية أي سنحله بنهيبه من انحراف سعر المواد المشتراة من القانون التالي:  
نهيب مخزون المواد آخر المدة من انحراف سعر المواد المشتراة =  
مخزون آخر المدة

انحراف سعر المواد المشتراة × كمية المواد المشتراة

$$45000 - = \frac{3000}{15000} \times (9000 -)$$





\* أي توزيع الخراف سعر المواد المشتراة على المخزون وعلى الخراف سعر المواد المستخدمة حيث الخراف سعر المواد المستخدمة ( 36000 - ) وبالتالي نجل الصيد التالي :

من المذكورين

36000 ح/ الخراف سعر المواد المستخدمة

9000 ح/ الخراف مخازنه المواد

45000

إلى ح/ الخراف سعر المواد المشتراة .

إفصال الخراف سعر المواد المشتراة

\* والآن سنقوم بتوزيع الأخرافان على كامل إنتاج الدورة الذي تنضمه :

\* إنتاج تحت التفعيل

\* إنتاج تام الصنع باقي

\* إنتاج مباع

\* لدينا 4000 وحدة ، تم بيع 3000 وحدة ، وبالتالي يوجد لدينا 1000 وحدة غير مباعة باقية .

\* كما يوجد 1500 وحدة إنتاج تحت التفعيل مستوى إتمامها  $\frac{2}{3}$  أي تعادل :  $1500 \times \frac{2}{3} = 1000$  وحدة .

- إذاً مخزون إنتاج تحت التفعيل 1000 وحدة .

- مخزون إنتاج تام الصنع باقي 1000 وحدة .

- إنتاج مباع 3000 وحدة .

وبالتالي سنوزع بنسبة 1 - 1 - 3

أو بنسبة  $\frac{1000}{5000} \times 100 = 20\%$

$\frac{1000}{5000} \times 100 = 20\%$







$$1.60 = 100 \times \frac{3000}{5000}$$

أي نسبة 1.20 ، 1.20 ، 1.60

وبالتالي سنقوم بإعداد كلفة توزيع الإخفاقات على كامل إنتاج الدورة:  
« لدينا إخفاقات مديّة وإخفاقات دائنة »

حيث يتم التوزيع على أساس نسبة التكاليف المديّة لكل منهم.  
أ- إخراج سعر المواد المستخدمة الذي يساوي بالمجموع (36000 -) ف نقوم بتوزيعه:

$$7200 - = \frac{1}{5} \times 36000 - = \text{إنتاج تحت الشغل}$$

$$7200 - = 1.20 \times 36000 - \text{أو}$$

$$7200 - = 1.20 \times 36000 - = \text{إنتاج تام متبقى غير مباع}$$

$$21600 - = 1.60 \times 36000 - = \text{إنتاج مباع}$$

ج- إخراج كمية المواد المستخدمة ويساوي بالمجموع (120000 -) ف نقوم بتوزيعه:

$$24000 - = 1.20 \times 120000 - = \text{إنتاج تحت الشغل}$$

$$24000 - = 1.20 \times 120000 - = \text{إنتاج تام متبقى غير مباع}$$

$$72000 - = 1.60 \times 120000 - = \text{إنتاج مباع}$$

د- إخراج الكفاءة ويساوي بالمجموع (3840 -) ف نقوم بتوزيعه:

$$768 - = 1.20 \times 3840 - = \text{إنتاج تحت الشغل}$$

$$768 - = 1.20 \times 3840 - = \text{إنتاج تام متبقى غير مباع}$$

$$2304 - = 1.60 \times 3840 - = \text{إنتاج مباع}$$





٤- اخراجات معدل الأجر وياوي بالمجموع (8096 -) فنقوم بتوزيعه:

$$\text{إنتاج تحت التفصيل} = 8096 \times 20\% = 1619,2$$

$$\text{إنتاج تام متبقي غير مباع} = 8096 \times 20\% = 1619,2$$

$$\text{إنتاج مباع} = 8096 \times 60\% = 4857,6$$

٥- اخراجات الإنفاق المتغير وياوي بالمجموع (44640 -) فنقوم بتوزيعه:

$$\text{إنتاج تحت التفصيل} = 44640 \times 20\% = 8928$$

$$\text{إنتاج تام متبقي غير مباع} = 44640 \times 20\% = 8928$$

$$\text{إنتاج مباع} = 44640 \times 60\% = 26784$$

٦- اخراجات الإنفاق الثابت وياوي بالمجموع (4000 -) فنقوم بتوزيعه:

$$\text{إنتاج تحت التفصيل} = 4000 \times 20\% = 800$$

$$\text{إنتاج تام متبقي غير مباع} = 4000 \times 20\% = 800$$

$$\text{إنتاج مباع} = 4000 \times 60\% = 2400$$

٧- اخراجات كفاءة متغير وياوي بالمجموع (3360 -) فنقوم بتوزيعه:

$$\text{إنتاج تحت التفصيل} = 3360 \times 20\% = 672$$

$$\text{إنتاج تام متبقي غير مباع} = 3360 \times 20\% = 672$$

$$\text{إنتاج مباع} = 3360 \times 60\% = 2016$$

٨- اخراجات كفاءة ثابت وياوي بالمجموع (2400 -) فنقوم بتوزيعه:

$$\text{إنتاج تحت التفصيل} = 2400 \times 20\% = 480$$

$$\text{إنتاج تام متبقي غير مباع} = 2400 \times 20\% = 480$$

$$\text{إنتاج مباع} = 2400 \times 60\% = 1440$$

٩- اخراجات الطاقة العاملة وياوي بالمجموع (42400 -)

$$\text{إنتاج تحت التفصيل} = 42400 \times 20\% = 8480$$

$$\text{إنتاج تمام متبقي غير مباع} = 42400 \times 20\% = 8480$$

$$\text{إنتاج مباع} = 42400 \times 60\% = 25440$$

\* جدول كشف توزيع الانخفاضات على كامل الإنتاج والدورة

المجموع	إنتاج مباع		إنتاج تمام		إنتاج تحت التفصيل		البيانات
	% 100	المبلغ	% 100	المبلغ	% 100	المبلغ	
							الانخفاضات المدروسة
36000 غ	60	21600	20	7200	20	7200	انخفاض سعر المواد المستخرجة
120000 غ		72000		24000		24000	انخفاض كمية المواد
3840 غ		2304		768		768	انخفاض الوزن
8096 غ		4857,6		1619,2		1619,2	انخفاض معدل الأجر
44640 غ		26784		8928		8928	انخفاض إنقاصه متغير
4000 غ		2400		800		800	انخفاض إنقاصه ثابت
3360 غ		2016		672		672	انخفاض كفاءة متغير
2400 غ		1440		480		480	انخفاض كفاءة ثابت
22233,6		133401,6		44467,2		44467,2	المجموع
							الانخفاضات الدائنة
42400 م		25440		8480		8480	انخفاض طاقة عاطلة
42400		25440		8480		8480	المجموع

\* اذًا نلاحظ أننا استأخذنا اخلاف سعر المواد المستخدمة (وليس سعر المواد المشتراة)

لأن التقييم هنا فأما وليس مباين.

حيث التكلفة الضمنية = التكلفة المباشرة + الاخلافات المباشرة - الاخلافات الدائنة  
ه بناءً على الجدول السابق سنقوم بتسجيل للصندوق المحاسبية التالية:

من مذكورين

ح/ إنتاج تحت التقييم آخر المدة	44467,2
ح/ مخزونه الإنتاج التام آخر المدة	44467,2
ح/ تكلفة الإنتاج المباع	133401,6

إلى مذكورين

ح/ اخلاف سعر المواد المستخدمة	36000
ح/ اخلاف الكمية	120000
ح/ اخلاف الزمن (الكفاءة)	3840
ح/ اخلاف معدل الأجر	8096
ح/ اخلاف إرفاق متغير	44640
ح/ اخلاف إرفاق ثابت	4000
ح/ اخلاف كفاءة متغير	3360
ح/ اخلاف كفاءة ثابت	2400

إقفال الاخلافات المباشرة بكامل إنتاج الدورة .

42400 من ح/ اخلاف الطاقة الصالحة

إلى مذكورين

ح/ إنتاج تحت التقييم آخر المدة	8480
ح/ مخزونه الإنتاج التام آخر المدة	8480
ح/ تكلفة الإنتاج المباع	25440

إقفال الاخلافات الدائنة بكامل إنتاج الدورة .



\* ويمكن أن يكون التحميل على الإنتاج الشام في هذه الحالة فإن جدول كلف

توزيع الانخفاضات يتخذه حقلين فقط ← إنتاج (1000)

← وإنتاج مباع (3000)

أي نسبة 1 - 3 أو 25٪ - 75٪

\* لإعداد قائمة فلكفة الإنتاج للمباع عن عام 2005 كما يلي :

للمباع		البيانات
ل.س	ل.س	عناصر التكاليف
756 000	600 000 36 000 <u>120 000</u>	(1) مواد مباشرة معيارية + انخفاض السعر للمواد المستفيدة (غ) + انخفاض الكمية (غ) وتكلفة الفعلية للمواد المباشرة
331 936	320 000 3 840 <u>80 96</u>	(2) أجور مباشرة معيارية + انخفاض الزمن (غ) + انخفاض معدل الأجر (غ) التكلفة الفعلية للأجور المباشرة
	480 000 446 40 4 000 3 360 2 400	(3) ن.ص.غ.م محملة معيارية + انخفاض الإنفاض المتغير (غ) + انخفاض الإنفاض الثابت (غ) + انخفاض كفاءة متغير (غ) + انخفاض كفاءة ثابت (غ)





492000	$\begin{array}{r} (42400) \\ \hline 492000 \end{array}$	(ب) مخزون طاقة عاطلة (م) م. ص. غ. م. فضيلة
		± قصير مخزون الإنتاج غير النام (تحت التقييم)
	$\begin{array}{r} 0 \\ 280000 \\ 44467,2 \\ (8480) \\ \hline 315987,2 \end{array}$	+ إنتاج تحت التقييم أول المدة - إنتاج تحت التقييم آخر المدة (معياري) + الانخفاضات المدينية - الانخفاضات الدائنية
(315987,2)	315987,2	
1263984,4		تكلفة الإنتاج الفعلي
		± تغير مخزون الإنتاج النام
	$\begin{array}{r} 0 \\ 280000 \\ 44467,2 \\ (8480) \\ \hline 315987,2 \end{array}$	+ مخزون إنتاج نام أول المدة - مخزون إنتاج نام آخر المدة (معياري) + الانخفاضات المدينية - الانخفاضات الدائنية
(315987,2)	315987,2	
947961,6		تكلفة الإنتاج المباع الفعلي





ملاحظة

• الانحرافات المدينية تزيد من التكلفة لذلك قمنا بإحذفها

• قمنا بإعداد قائمة تكلفة البضاعة المباعة الفعلية حيث

أن النظام المعاري أفتح المجال لنا بكل تحليلي، فهو يعطي إفضاح كبير عن

الانحرافات السالبة والانحرافات الموجبة في إطار كل عنصر من عناصر التكاليف،

وأيضاً كذلك الأمر بالنسبة للإنتاج المباع.

• ويمكن حساب تكلفة الإنتاج المباع الفعلية مباشرة كما يلي:

(دلتناكد من صحة نتيجة القائمة السابقة)

تكلفة البضاعة المباعة المعيارية 840.000 ← محسوبة في الطلبة الرابع

+ ذهبنا عن الانحرافات المدينية 133.401,6 ← منه قيد إقبال الانحرافات المدينية

(-) ذهبنا عن الانحرافات الدائنة (25.440) ← منه قيد إقبال الانحرافات الدائنة

تكلفة البضاعة المباعة الفعلية 947.961,6

• وبالتالي تظهر قائمة الدخل عن عام 2005 كما يلي:

للبيعان		للبيعان
د. س.	د. س.	
1.200.000		المبيعات
		- تكلفة المبيعات الفعلية
	947.961,6	تكلفة البضاعة المباعة الفعلية
	19.064	+ التكاليف التسويقية
(967.025,6)	967.025,6	





232974,4		إجمالي الربح
(32000)		المصاريف الإدارية والمالية
200974,4		صافي الربح الضافي

\* فلاحظ أن الربح سابقاً كان أقل من الربح حالياً ، لماذا ؟  
 • لأننا سابقاً حملنا قائمة الدخل التي تتضمن تكلفة بضاعة مبيعة بكامل الانخفاضات (وطالما الانخفاضات معطاة سالبة) فقامت بتفخيم التكلفة وبالتالي كان الربح الناتج منخفض نسبياً.

• بينما حالياً عندما حملنا الانخفاضات على كامل إنتاج الدورة ، الإنتاج تحت التقييم مخزون الإنتاج الشام غير المباع تحل جزء من التكلفة (الانخفاضات) وبالتالي خفض عن قائمة الدخل ، أدعى إلى ارتفاع الربح.

• الفرق بينه صافي الربح في الحالتين

$$80974,4 = 120000 - 200974,4$$

• أي أن الفرق يساوي مجموع / صيد الانخفاضات المحملة على كل من الإنتاج تحت التقييم آخر الدورة والإنتاج الشام آخر الدورة مضافاً فحسب مخزون المواد آخر الدورة في انخفاض السعر للمواد المستوردة .

$$9000 + (8480 - 44467,2) + (8480 - 44467,2) =$$

$$80974,4 = 9000 + 35987,2 + 35987,2 =$$





## المقرر السادس : صفح 338

- شركة صناعية تقوم بإنتاج ساعة نظية واحدة ، وتطبق نظام التكاليف المياريّة ومعه نموذج الخطة الساعلة ، وفيما يأتي التكلفة المياريّة اللازمة لتصنيع وحدة منتج خلال عام ٢٠٠٩ .

- مواد مباشرة 3 كغ ، سعر الكغ الواحد 5 ليرات = 15 ل. ص  
 أجور مباشرة 1 ساعة عمل مباشر ، معدل أجر الساعة 8 ل. ص = 8 ل. ص  
 ن. ص. غ. م 1 ساعة عمل مباشر ، معدل التحميل للمياريّة لساعة 12 = 12 ل. ص

35 ل. ص

- وكانت الطاقة المياريّة الطبيعية للشركة 2000 وحدة ، والتكاليف الصناعية الشائبة المخططّة عند هذا المستوى من الطاقة 10000 ل. ص .  
 - أما بيانات الإنتاج والتكاليف الفعلية خلال عام ٢٠٠٩ فكانت كما يأتي :

١- المخزون الساعي أول المرة :

- مواد أولية 500 كغ سعر الكغ الواحد 5 ليرات  
 - إنتاج تحت التشغيل 300 وحدة (  $\frac{2}{3}$  ) ، علماً أنه للمواد الأولية قضاف في بداية العملية الإنتاجية ، بينما تضاف العناصر الأخرى بشكل متظم وعمر  
 - إنتاج قام الصنع لا يوجد .

2- مخزون آخر المرة .

- مواد أولية 200 كغ ،  
 - إنتاج تحت التشغيل 500 وحدة مستوى إتمامها  $\frac{3}{5}$  .  
 - إنتاج تام 100 وحدة .





3- بلغ عدد الوحدات المنتجة والنافعة المصنعة المحولة إلى المخازن 1600 وحدة وقد بيع منها 1500 وحدة، بسعر 70 ل. ص. للوحدة.

4- بلغت كمية المواد المستخرجة خلال الفترة المحاسبية 6000 كغ، بسعر 6 ليرات للكغ الواحد، وتقدر جميع المواد المستخرجة مواداً مباشرة، وتبلغ تكلفة المواد المستخرجة في الإنتاج الفضائية 37300 ل. ص.

5- كانت بيانات العمل كما يأتي:

الخراف الزمنية = - 2720

الخراف معدل الأجر = + 1020

عدد ساعات العمل الفضائية ؟

6- التكاليف الصناعية غير المباشرة الفضائية 23500 ل. ص، وتتألف من:

13260 ل. ص متغيرة.

10240 ل. ص ثابتة.

7- بلغت المصروفات التوزيعية 4200 ل. ص، والمصروفات الإدارية والمالية 10000 ل. ص.

والمطلوب ...

1- تحديد الخرافات المواد المباشرة، وخرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة مع إجراء التحليل الشرائي والرباعي للتكاليف الإضافية.

2- تسجيل القيود اليومية اللازمة لإثبات الخرافات وإقفالها فقط.

3- تصوير حساب التفضيل للشركة عن عام ٢٠٠٩.

4- إعداد قائمة الدخل عن عام ٢٠٠٩، علماً أن جميع الخرافات تفضل في تكلفة الإنتاج المباع، وأن المواد تنظم وتقيم في آخر المدة بالسعر المحصلي.





- قام الدكتور باختبار هذه المسألة لأنها تتضمن (مراحل الإنتاج) وهو وارد في محاسبة تكاليف - 1 - لم تسح الفرصة بإعطائه.

- حيث أضاف المواد جبرية للمرحلة أيها العناصر الأخرى فأخذ مستوى الإنتاج.

- بالتكاليف يوجد:  $\leftarrow$  إجمالي = إنتاج تحت التفضيل أولاً + الوحدات

المضافات

$\leftarrow$  إجمالي = إنتاج عام الصنع + إنتاج تحت التفضيل آخر المدة.

المخرجات

... نقوم بحساب حجم الإنتاج المعادل.

(( الحل ))

\* تقرير الإنتاج للمعادل

البيانات	مواد مباشرة	أجور مباشرة + ت. ص. إضافية
إنتاج عام الصنع "محول"	1600	1600
+ إنتاج تحت التفضيل آخر المدة	500	300
- إنتاج تحت التفضيل أولاً المدة	(300)	(200)
حجم الإنتاج المعادل	1800	1700

• هذا التقرير على الرغم من بساطته لكن يمكن أن يوجد فيه:

أ- إنتاج تالف طبيعي مكتسب في أي مرحلة من مراحل الإنتاج.

ب- إنتاج تالف غير طبيعي.

• يوجد لدينا ضمن التقرير عناصر التكاليف الثابتة (المواد المباشرة، الأجور المباشرة، ت. ص. إضافية)





• الأعبور والتكاليف الإضافية لهذين الممثلين سلوك متساوي (أي يأخذون عناصر التكاليف بصورة منفصلة ومستمرة)

• المواد تصنف في بداية العملية.

• لدينا إنتاج تحت التشغيل آخر المدة 500 وحدة

بالنسبة للمواد لأننا أضفنا في بداية العملية فني وحدات نافة (أي أخذت هذه الوحدات ذهبها في المواد كاملة) لذلك نضع 500 كاملة.

أما الأعبور والتكاليف الإضافية مستوي إتمامها  $\frac{3}{5} \Leftarrow 500 \times \frac{3}{5} = 300$  وحدة  
إنتاج تحت التشغيل آخر المدة.

• أيضاً إنتاج تحت التشغيل أول المدة 300 وحدة

بالمواد نصفها كاملة 300

أما بالأعبور والتكاليف الإضافية مستوي إتمامها  $\frac{2}{3} \Leftarrow 300 \times \frac{2}{3} = 200$

• وبالنسبة للأعبور والتكاليف الإضافية فنقول:

مجم الإنتاج المعادل = إنتاج تام الصنع + إنتاج تحت التشغيل آخر - إنتاج تحت التشغيل أول  
المدة معادل      المدة معادل  
وكلمة معادل تعني معادل مستوى الإتمام.

• لو أردنا حساب الخرافات المواد (فيذا أخذنا حجم الإنتاج المعادل 1700 فيكون كل شيء عليه بالمواد فاطمة لذلك نأخذ حجم الإنتاج المعادل 1800)

• أما الأعبور والتكاليف الإضافية نأخذ حجم الإنتاج المعادل 1700

• لدينا من نص المألة مخزون للمواد الأولية أول المدة 500 كغ ، وتم شراء 6000 كغ وباقي مخزون للمواد آخر المدة 200 كغ

$\Leftarrow 500 + 6000 - 200 = 6300$  كغ (كمية ضلعية مخدومة "متعلقة")





## الطلب الأول

الانحراف الإجمالي للمواد = التكلفة المعيارية - التكلفة الفعلية

$$= (\text{كم الإنتاج الفعلي} \times \text{المعدل} \times \text{كمية معيارية} \times \text{سعر معياري}) - \text{ت ف}$$

$$= (1800 \times 3 \times 5) - 37300$$

$$= 27000 - 37300 = -10300 \text{ (م.غ.)}$$

نعم تحليل إلى:   
 ← انحراف الكمية   
 ← انحراف السعر

- بما أنه سيتم المواد وتقييم آخر المدة بالسعر المعياري (هذا الطلب الرابع) سنقوم بحساب انحراف السعر للمواد المشتراة.

انحراف السعر للمواد المشتراة = ك مشتراة  $\times$  (س م - ص ص ف)

$$= 6000 \times (5 - 6)$$

$$= -6000 \text{ (م.غ.)}$$

## انحراف السعر للمواد المستخدمة

- الكمية الفعلية (6300) هي عبارة عن مخزون أول المدة من السنة الماضية (500 كغ) بسعر فلكي (5 ليرات)، الكمية الباقية = 6300 - 500 = 5800 كغ بسعر فلكي (6 ليرات) والسعر المعياري (5 ليرات)

انحراف السعر للمواد المستخدمة = ك مستخدمة  $\times$  (س م - ص ص ف)

$$\text{لاد (500 كغ)} = 500 \times (5 - 5) = 0$$

$$\text{لاد (5800 كغ)} = 5800 \times (6 - 5) = 5800 \text{ (م.غ.)}$$

إذاً: نلاحظ أنه من الـ (6300) المستخدمة يوجد 500 كغ، توافق في السعر الفلكي







مع المعيار وبالنسبة لايوجد فيها انحرافات .

انحراف الكمية = سم  $\times$  ( كم - ك ف )

$$= 5 \times [6300 - (3 \times 1800)]$$

$$= 4500 - (6300 - 5400) \times 5 = 4500 \text{ (م.غ)}$$

(ملاحظة) ... دائماً نقصد بانحراف الكمية كمية للمواد المستخدمة .

انحراف الكمية + انحراف من المواد المستخدمة = الانحراف الإجمالي للمواد

$$4500 - 5800 = 10300$$

هنا قسري محاضرتنا و سنتابع حل المسألة في المحاضرة القادمة .

نهاية المحاضرة

الرابعة عشر

